

Idrettens sponsormidler – i et skatterettslig og merverdiavgiftsrettslig perspektiv



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 688
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 17 582 ord

23.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Hva er sponsing?	1
1.2	Tema og problemstilling	3
1.3	Avgrensing av oppgavens tema	5
<u>2</u>	<u>SKATT</u>	<u>6</u>
2.1	Skattepliktig inntekt	6
2.1.1	Hvem mottar sponsormidler?	6
2.1.2	Er sponsorinntekter en skattepliktig fordel for sponsorobjektene?	8
2.1.3	Tidfesting	18
2.1.4	Internasjonale spørsmål	19
2.2	Fradrag for kostnader	27
2.2.1	Hvem er sponsorene?	27
2.2.2	Hvorfor inngås sponsoravtaler med idretten?	28
2.2.3	Er sponsorkostnader en fradragsberettiget kostnad for sponsorene?	31
2.2.4	Tidfesting	33
2.2.5	Internasjonale spørsmål	33
2.3	Sponsorenes medarbeidere	34
2.4	Sponsorenes forretningsforbindelser	36
<u>3</u>	<u>MERVERDIAVGIFT</u>	<u>37</u>
3.1	Kort om merverdiavgift	37
3.2	Organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund	39
3.2.1	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret	39

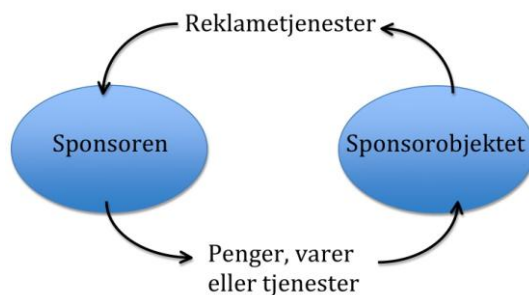
3.2.2	Beregning av utgående merverdiavgift	41
3.2.3	Fradrag for inngående merverdiavgift	42
3.3	Idrettsutøvere	45
3.3.1	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret	45
3.3.2	Beregning av utgående merverdiavgift	49
3.3.3	Fradrag for inngående merverdiavgift	51
3.4	Sponsorene	52
3.4.1	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret	52
3.4.2	Beregning av utgående merverdiavgift	53
3.4.3	Fradrag for inngående merverdiavgift	54
3.5	Internasjonale merverdiavgiftsspørsmål	54
3.5.1	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret	54
3.5.2	Innførsel og utførsel av tjenester som ikke er fjernleverbare	56
3.5.3	Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester	58
3.5.4	Innførsel og utførsel av varer	59
4	<u>RETTSPOLITISKE BETRAKTNINGER OM SKATTEREGLER OG SPONSING</u>	60
4.1	Bør sponsorenes forretningsforbindelser og egne ansatte skattelegges for fordelene de oppnår ved deltagelse på sponsorturer?	60
4.2	Gjør norske skatteregler det lønnsomt å flytte utenlands for norske idrettsutøvere?	63
	<u>FORKORTELSER</u>	65
	<u>LITTERATURREGISTER</u>	66

1 Innledning

1.1 Hva er sponsing?

Sponsing er et kommunikasjonsmedium¹, som næringslivet kan benytte seg av i markedsføringen. I Norge er sponsing den tredje største kommunikasjonskanalen etter aviser og TV.²

Sponsing går ut på at bedrifter overfører økonomiske goder til bestemte sponsorobjekter, mot at sponsorobjektet reklamerer for bedriften. Sponsorobjektet representerer verdier som bedriften ønsker å bli assosiert med, og lar seg markedsføre sammen med bedriften. Bedrifter som yter sponsormidler betegnes som sponsorer. En sponsoravtale går ut på at sponsoren yter penger, varer eller tjenester til sponsorobjektet, mot å få blant annet reklametjenester i retur.



Figur 1 – Sponsoravtaler

Selv om levering av reklametjenester er den sentrale forpliktelsen fra sponsorobjektet sin side, kan sponsoravtaler også innebære en forpliktelse til å levere en rekke andre tjenester. Sponsorene kjøper for eksempel undervisningstjenester som kurs og foredrag,

¹ Farbrot (2010)a.

² Thjømøe (2010)a.

inngangsbilletter til arrangementer, adgang til VIP-områder med servering, og sosiale arrangementer med sponsorobjektene, i tillegg til reklametjenestene.

Sponsoravtaler pålegger partene en gjensidig forpliktelse til å prestere ytelser. Det karakteristiske for sponsoravtaler er imidlertid at ”det *ikke* er mulig å knytte partenes ytelser til hverandre i en tradisjonell *ytelse mot ytelse* terminologi”.³ Omfanget av ytelsene, og tidspunktet for når ytelsene skal leveres, er som regel usikkert og varierer i stor grad. Det er vanskelig å måle markedsverdien av en sponsoravtale, fordi verdien avhenger blant annet av sponsorobjektets fremtidige prestasjoner og medieoppmerksomhet.

Sponsing har utviklet seg ”fra gaver og almisser til å være et profesjonelt kommunikasjonsverktøy med krav til avkastning”.⁴ Tidligere ble sponsoravtaler tradisjonelt inngått fordi sponsoren ønsket å støtte mottakeren av sponsormidlene.⁵ Avtaler som inngås utelukkende for å støtte mottakeren, uten at sponsoren krever en motytelse i retur, faller som utgangspunkt utenfor dagens sponsorbegrep.⁶ En slik vederlagsfri disposisjon må klassifiseres som en gave. Det helt sentrale ved dagens sponsoravtaler er at sponsorene krever en økonomisk, målbar reklametjeneste fra sponsorobjektet.⁷

Utviklingen går i retning av at sponsorene ikke bare kjøper én enkelt reklametjeneste fra sponsorobjektet, men at de kjøper sponsorpakker bestående av en rekke forskjellige tjenester. Reklameplakater på tv er en del av den pakken som noen av idrettsarrangementenes sponsorer kjøper. I kringkastingsloven er sponsing definert som ”direkte eller indirekte tilskudd til produksjon eller sending av ett eller flere kringkastingsprogram”.⁸ Sponsing blir her beskrevet som et tilskudd, men har helt klart

³ Woxholth (1993) s. 4.

⁴ Thjømøe (2010)b.

⁵ Woxholth (1993) s. 3.

⁶ L.c.

⁷ Tom Fremstad (2010) og Woxholth (1993) s. 3.

⁸ Kringkastingsloven § 1-1 (6).

også et markedsføringsselement. Dersom et program er sponset, *skal* det opplyses om dette før eller etter programmet, i form av sponsorens navn, varemerke eller logo - såkalte sponsorplakater.⁹ Siden markedsføringsmotivet er fremtredende ved fremvisningen av slike plakater, er det naturlig at sponsorplakater faller inn under dagens sponsorbegrep.

Både offentlige tilskudd, og utdelinger fra stiftelser, forbund og foreninger, kan være betinget av å få ytelser i retur fra den som tilgodeses med midler. Men slike bevilgninger faller likevel utenfor sponsorbegrepet fordi det gjerne er ønsket om å støtte og berike mottakeren, og ikke å markedsføre seg selv, som er det fremtredende motivet bak slike tilskudd.¹⁰ Vederlagsfrie overføringer som gaver og representasjon¹¹ faller også utenfor sponsorbegrepet, fordi mottakeren ikke leverer en motytelse.

Definisjonen ovenfor er mer et forsøk på å vise typiske trekk ved sponsoravtaler, enn å oppstille klare linjer for hva som er sponsing og hva som faller utenfor begrepet. Ordet sponsoravtaler ”utgjør ikke noen egentlig rettslig karakteristikk som forbinder rettsfakta og rettsvirkninger”¹², og en konkret avgrensning av begrepet er derfor ikke avgjørende for rettsanvendelsen. Det gir følgelig lite mening å foreta en konkret avgrensning av begrepet, som skal dekke et så vidt spekter av avtaler.¹³ En konkret avgrensning vil sannsynligvis føre til at noen avtaler om sponsing faller utenfor sponsoravtalebegrepet, og det er ikke hensikten.

1.2 Tema og problemstilling

I 2009 ble det bevilget 3,2 milliarder kroner i sponspormidler her i landet.¹⁴ Mer enn 2

⁹ Kringkastingsloven § 3-4 (1).

¹⁰ Se nærmere om hvorfor sponsoravtaler inngås under punkt 2.2.2 nedenfor.

¹¹ Med representasjon forstås ”tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til bedriften”, jf. skatteforskriften § 6-21-1 (2).

¹² Woxholth (1993) s. 2.

¹³ L.c.

¹⁴ Furuly (2010). Tallene er basert på analyser fra selskapet Synovate.

milliarder av disse gikk til idrett.¹⁵ Idrettens sponsoravtaler strekker seg gjerne over flere år, og berøres ikke like mye av svingninger i markedsøkonomien som andre sponsoravtaler.¹⁶ Den enorme mediedekningen av idrettsarrangementer, medfører at idrettens sponsoravtaler er en effektiv og billig markedsføringskilde for næringslivet, selv i vanskelige økonomiske tider.¹⁷ Sponsoravtaler for festivaler og andre kulturarrangementer kan også strekke seg over noen år, men inngås likevel gjerne for en kortere tidsperiode enn idrettens sponsoravtaler. I alle fall gjelder dette i forhold til toppidrettens sponsoravtaler.¹⁸

Både arrangører, forbund, klubber og utøvere nyter godt av store summer fra sponsorer som ønsker å bli fremmet på idrettens arena. Hvis sponsoravtaler skal skattelegges, dreier det seg om betydelige inntekter for staten, og tilsvarende store fradrag for sponsorene. Jeg skal derfor vurdere om sponsormidler er en skattepliktig fordel for sponsorobjektene (punkt 2.1), og om sponsorene har rett til fradrag for utgifter til sponsing (punkt 2.2).

Det er ikke bare idretten som nyter godt av sponsoravtalene. Ansatte i bedrifter som sponser idretten vil også kunne oppnå fordeler på grunn av sponsingen, som for eksempel reiser eller gratisbilletter til idrettsarrangementer. Det samme gjelder sponsorenes forretningsforbindelser. Dette reiser spørsmål om fordelsbeskatning, for sponsorenes egne og andres arbeidstakere (punkt 2.3 og punkt 2.4).

Jeg skal også se nærmere på om sponsoravtaler innebærer omsetning av avgiftspliktige

¹⁵ Furuly (2010). Tallene er basert på analyser fra selskapet Synovate.

¹⁶ Tom Fremstad anslår at en gjennomsnittlig sponsoravtale for idrettsarrangementer strekker seg over ca tre år, mens forbundsavtalene strekker seg over enda lengre tidsperioder. Coca-Cola har for eksempel vært sponsor for de Olympiske Leker (OL) og Den internasjonale olympiske komité (IOC) siden 1928, jf. The Coca-Cola Company (2010). Kultursponsing er konjunkturavhengig, og har vært dalende etter Finanskrisen, jf. Farbrot (2010)b.

¹⁷ Thjømøe (2010)b.

¹⁸ Bogdan Lis (2010). Bogdan Lis hevder at breddeidretten trolig blir påvirket i større grad av markedsvigningene enn det toppidretten blir. Breddeidretten vil generelt sett ikke ha like langvarige sponsoravtaler som toppidretten.

reklametjenester, og om det skal beregnes utgående merverdiavgift og gis fradrag for inngående merverdiavgift ved omsetning av slike tjenester (punkt 3).

Til slutt vil jeg komme inn på noen rettspolitiske vurderinger i forbindelse med spørsmålet om hvorvidt dagens skatteregler påvirker sponsorenes og de ansattes muligheter til å støtte opp om idretten, samt om dagens skatteregler gjør det lønnsomt for idrettsutøvere å flytte til utlandet (punkt 4).

1.3 Avgrensing av oppgavens tema

Temaet for denne oppgaven er begrenset til *idrettens* sponsoravtaler.¹⁹ Det avgrenses derfor mot kultur- og sosialsponsing²⁰, som for eksempel sponsing av festivaler, forskning og vitenskap. Det er toppidrettsutøvere som har det største økonomiske utbytte av å drive idrett. Jeg vil derfor i hovedsak konsentrere meg om toppidrettens sponsoravtaler, men vil også komme inn på enkelte problemstillinger som gjelder breddeidretten, der hvor dette er aktuelt.

Skattelegging av idrettsutøvere er utvilsomt et internasjonalt anliggende.²¹ Idrettsutøvere inngår ofte sponsorkontrakter på tvers av landegrensene og reklamerer for sponsorene på og utenfor idrettsarrangementer over hele verden. I tillegg til at idretten i seg selv er verdensomspennende, blir idretten markedsført verden over via media.²² Det vil av den grunn gi et mangelfullt bilde av sponsoravtalene og ikke behandle enkelte internasjonale spørsmål. Internasjonale problemstillinger vil derfor bli behandlet i den grad det er nødvendig for å skape et helhetlig bilde av sponsoravtalene.

¹⁹ Utdeling av midler fra forbundene, foreninger, stiftelser eller lignende støtteordninger, faller som utgangspunkt utenfor sponsorbegrepet. Norsk Tipping deler ut 67,5 % av overskuddet sitt til idretten hvert år, men en slik utdeling kan imidlertid heller ikke karakteriseres som sponsing.

²⁰ Terminologien er hentet fra Woxholth (1993) s. 1.

²¹ Ot.prp. nr. 77 (1995-96) s. 5, 1. sp.

²² Tom Fremstad (2010). For eksempel representerer deltakerne i de Olympiske Leker omkring 200 land, og sendingene blir sett av rundt tre milliarder tv-seere verden over, jf. Fridstrøm og Ellingvåg (2010)a.

2 Skatt

2.1 Skattepliktig inntekt

2.1.1 Hvem mottar sponsormidler?

Hvem som mottar sponsormidler har betydning for hvordan sponsorinntektene skal skattelegges. Sponsorinntektene skattelegges forskjellig ut i fra om det er en idrettsklubb, lagutøver eller enkeltutøver som mottar midlene.

Utgangspunktet er at det gjelder et generelt prinsipp om kontraktsfrihet i norsk rett, slik at alle kan inngå avtaler om hva de vil og med hvem de vil.²³ Enhver juridisk og fysisk person står derfor i utgangspunktet fritt til å inngå sponsoravtaler, og det er som utgangspunkt heller ingen begrensninger på hvem som kan motta sponsormidler.

Norges Idrettsforbund har imidlertid begrenset kontraktsfriheten for idrettsutøvere som er tilknyttet forbundet, slik at de kan holde kontroll med hvilke avtaler som kan inngås.²⁴ Det er viktig at idrettsutøvere ikke blir utnyttet i kommersiell sammenheng, slik at det går på bekostning av idrettslige prestasjoner. Det følger derfor av NIF-loven²⁵ § 13-2 at sponsorkontrakter skal inngås med et organisasjonsledd i Norges Idrettsforbund. Med organisasjonsledd forstås først og fremst særforbundene, idrettskretser og idrettsklubber.²⁶ Sponsoravtaler som inngås med utøverne direkte, må som hovedregel godkjennes av et organisasjonsledd for at avtalen skal være gyldig. Organisasjonsleddene mottar derfor ofte sponsormidler, både fordi de selv blir tilgodesett i sponsorkontrakter, og fordi kontrakter som i realiteten skal tilgodeses en idrettsutøver, formelt sett blir inngått via et organisasjonsledd for ikke å komme i strid med NIF-loven.

²³ Woxholth (2009) s. 27.

²⁴ Arne Steen (2010).

²⁵ NIF-loven er vedtatt av Idrettstinget.

²⁶ Organisasjonsledd er definert i NIF-loven § 1-1 (3) som "[s]ærforbund, idrettskretser, særkretser, idrettsråd og idrettslag".

De fleste særforbundene i Norges Idrettsforbund har imidlertid åpnet for at enkelte avtaler kan inngås direkte med utøverne, uten at Norges Idrettsforbund har gått i mot dette.²⁷

Unntakene gjelder først og fremst for barteravtaler²⁸, hvor vederlaget for reklametjenestene er for eksempel klær, utstyr og fri bruk av bil.²⁹ Idrettsutøverne mottar dermed både sponsormidler direkte fra sponsorene, og via organisasjonsleddene når sponsorkontraktene formelt sett blir inngått via disse.

Arrangører av idrettsarrangementer mottar også sponsormidler. Det er arrangørene som i de fleste tilfellene har rettighetene til å selge reklame på billetter, draktnummer, pressevegger, programblader, konkurransens offisielle navn, høytalerreklame og i visse tilfeller arenareklame.³⁰ Arrangørene er nesten uten unntak et organisasjonsledd i Norges Idrettsforbund, og følger derfor reglene som gjelder for disse. Men det kan også forekomme at arrangøren for eksempel er et joint venture³¹ eller et aksjeselskap, som er stiftet nettopp for å gjennomføre arrangementet.³²

²⁷ Woxholth (1993) s. 73. Det er imidlertid ingen holdepunkter for et slikt unntak i NIF-loven. For en mer utførlig utredning av forholdet mellom NIF-loven og særforbundenes unntak, se Woxholth (1993) s. 71 flg.

²⁸ Barteravtale er et annet ord for en bytteavtale, jf. Deloitte (2007) s. 4. Istedenfor at vederlaget for en reklametjeneste er penger, utbetales det i form av varer og/eller tjenester, for eksempel klær eller idrettsutstyr.

²⁹ Friidrettsutøvere kan for eksempel ikke inngå avtaler om draktreklame på egen hånd, men kan velge leverandør av sko og utstyr fordi Det Norske Fri-idrettsforbundet har gjort et unntak for utstyrsavtaler, jf. Fri-idrettsforbundet (2010).

³⁰ Hvorvidt arrangøren kan selge arenareklame beror på om arrangementet er tilknyttet et idrettsanlegg, og eventuelt hvem som er eier av dette. Ofte finnes det en internasjonal organisasjon som er overordnet den nasjonale arrangøren, og den internasjonale organisasjonen kan da legge begrensinger på hva det kan reklameres for.

³¹ Et joint venture er en samarbeidsavtale som kan være inngått for å gjennomføre et bestemt prosjekt, jf. Wikipedia (2010)a.

³² Bislett Alliansen er et samarbeid mellom tre idrettsklubber, som er inngått for å arrangere idrettsarrangementer som Bislett Games og Jentebølgen, jf. Tom Fremstad (2010). Birkebeinerrennet AS og Birkebeinerrikket AS er to eid av idrettslag, og arranger Birkebeinerarrangementene, jf. Birken (2010).

2.1.2 Er sponsorinntekter en skattepliktig fordel for sponsorobjektene?

I dette punktet skal det vurderes om sponsormidler er en skattepliktig fordel for organisasjonsledd og idrettsutøvere som har alminnelig skatteplikt til Norge. Hvordan inntekten skal beskattes dersom skattesubjektet ikke har alminnelig skatteplikt til Norge, drøftes under punkt 2.1.4 om internasjonale spørsmål.

Juridiske personer, som selskaper og organisasjoner, har alminnelig skatteplikt til Norge når de er hjemhørende her i landet.³³ Organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund vil naturligvis være hjemhørende i Norge, og har således alminnelig skatteplikt til Norge.³⁴ Idrettsutøvere har alminnelig skatteplikt til Norge dersom de er bosatt her i landet.³⁵

2.1.2.1 Organisasjonsleddene i NIF

Formålet til organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund er først og fremst å drive idrett, og ikke å tjene penger på virksomheten de driver. Organisasjonsleddene har dermed som utgangspunkt ikke inntektserverv til formål.³⁶ Organisasjoner som ikke har ”erverv til formål”³⁷ er bare skattepliktig for en begrenset del av inntekten. All virksomhet som drives innenfor rammen av organisasjonsleddenes idrettslige formål, er unntatt fra skatteplikt.³⁸

Organisasjonsleddene kan imidlertid ha som formål å tjene penger på deler av virksomheten, som for eksempel når en idrettsklubb leier ut kontorlokaler i idrettsanlegget sitt. Inntekten kan da være skattepliktig for organisasjonsleddene, fordi det bare er inntekt

³³ Skatteloven § 2-2 (1).

³⁴ Skattesubjekter som har alminnelig skatteplikt til Norge, vil som utgangspunkt være skattepliktig for all sin inntekt til Norge (globalinntektsprinsippet), jf. skatteloven § 2-1 (9).

³⁵ Skatteloven § 2-1 (2).

³⁶ Høyesterett uttalte i Rt. 1997 s. 1602 (omtales nedenfor), at det var ”rettslig sett på det rene” at en fotballklubb er en organisasjon uten inntektserverv som formål, og fotballklubben var dermed omfattet av skattefritaksregelen i skatteloven av 1911 § 26 bokstav k (1) (forgjengeren til § 2-32 i skatteloven av 1999).

³⁷ Skatteloven § 2-32 (1).

³⁸ L.c.

som realiserer det idrettslige formålet som er unntatt fra skatteplikt.³⁹ Men for veldelige og allmenntilgynnslege institusjonar er slik inntekt uansett bare skattepliktig hvis den overstiger kr 140 000 pr år.⁴⁰

Spørsmålet om sponsorinntekter er skattepliktig inntekt, beror derfor på om formålet med å selge reklametjenester m.m. er å realisere det idrettslige formålet, eller å erverve inntekt.⁴¹ Ved vurderingen av hva som er organisasjonsleddenes formål med sponsorvirksomheten, skal det legges til grunn en hovedformålslære.⁴² Dersom virksomhetens *hovedpreg* er å fremme et idrettslig formål, vil inntekten være skattefri, selv om virksomheten gir overskudd.⁴³ At sponsorvirksomheten går med overskudd, er ikke i seg selv nok til å oppfylle vilkåret om at organisasjonsleddet må ha inntektsservelse som formål. Det idrettslige formålet kan fortsatt være hovedformålet.

I Rt. 1997 s. 1602 tok Høyesterett stilling til om formålet med å selge supporterutstyr, var å erverve inntekt eller å fremme idrettslige formål.⁴⁴ Salg av supporterutstyr ble ansett som en naturlig del av det å realisere idrettsklubbens ideelle formål og var dermed ikke skattepliktig inntekt, selv om det dreide seg om betydelige inntekter for klubben. Høyesterett uttalte at "[a]v særlig interesse er det å peke på at skattefrihet forutsettes opprettholdt ikke bare for slike tradisjonelt skattefrie inntektskilder som billettsalg og salg av forfriskninger i forbindelse med idrettsarrangementer mv, men også for reklame- og sponsorinntekter".⁴⁵ Sponsorinntekter faller dermed som utgangspunkt innenfor rammen av organisasjonenes idrettslige formål, og er ikke skattepliktig inntekt for organisasjonene. Det

³⁹ Skatteloven § 2-32 (2) 1. pkt.

⁴⁰ Skatteloven § 2-32 (2) 3. pkt.

⁴¹ Rt. 1985 s. 917 (Ernst G. Mortensen).

⁴² Stoveland (2010) note 105.

⁴³ L.c.

⁴⁴ Dommen ble avsagt etter skattefritaksregelen i § 26 (1) bokstav k i skatteloven av 1911, som er forgjengeren til § 2-32 (1) i skatteloven av 1999. Men det er forutsatt i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 38, 2. sp. at innholdet i de to bestemmelsene skal være det samme.

⁴⁵ Rt. 1997 s. 1602.

er heller ikke funnet eksempler i praksis på at idrettsklubber har blitt skattlagt for sponsorinntekter.⁴⁶

2.1.2.2 Idrettsutøvere som ikke driver økonomisk aktivitet

Hovedregelen i norsk rett er at ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet”⁴⁷, er skattepliktig inntekt. Sponsorinntekter som en idrettsutøver får utbetalt i forbindelse med en sponsorkontrakt, vil som utgangspunkt være en økonomisk fordel. Enhver økonomisk fordel skal imidlertid ikke skattlegges. For at det skal foreligge en skattepliktig fordel, må arbeidet eller virksomheten ha en økonomisk karakter.⁴⁸ Skattepliktig inntekt avgrenses nedad mot ikke-økonomisk aktivitet som for eksempel hobbyvirksomhet og fritidssysler.

At virksomheten skal ha en økonomisk karakter, er i rettspraksis tolket slik at ”virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd”.⁴⁹ Det er derfor ikke tilstrekkelig at virksomheten isolert sett er inntektsbringende, dersom utgiftene overstiger inntektene.⁵⁰ Aktiviteten må gå ut på å skape verdier i motsetning til å forbruke dem.⁵¹ Idrettsutøvere på amatørnivå, har som regel svært beskjedne eller ingen inntekter fra idretten, og betaler gjerne utgiftene selv. Idrettsaktiviteten vil da ikke være egnet til å gå med overskudd. Slike idrettsutøvere må anses å drive hobbyvirksomhet, selv om de en sjelden gang vinner premier eller mottar sponsorstøtte i forbindelse med idretten.⁵²

⁴⁶ Idrett og Juss (2004) s. 304. Det vil dessuten være lite poeng i å skattelegge slik inntekt, fordi det da også må gis fradrag for kostnadene til virksomheten. Organisasjoner som ikke har inntektsvervelse som formål, ville sjeldent hatt et betydelig overskudd å skatte av, dersom de hadde vært pålagt skatteplikt.

⁴⁷ Skatteloven § 5-1 (1).

⁴⁸ Zimmer (2009)a, s. 134.

⁴⁹ Rt. 1985 s. 319 (Ringnes).

⁵⁰ Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) og Zimmer (2009)a, s. 134.

⁵¹ Zimmer (2009)a, s. 134.

⁵² Ibid. s. 137.

Enkelte idrettsutøvere får imidlertid dekket utgiftene sine av klubbene de representerer, og har derfor større muligheter til å gå i overskudd. Dersom utgiftsdekningen bare er med på å holde idrettsvirksomheten i null, foreligger det likevel ikke økonomisk virksomhet som er egnet til å gå med overskudd. Virksomheten vil først og fremst være egnet til å gå i overskudd når utøverne mottar lønn eller sponsorinntekter i forbindelse med idretten.⁵³

Det skal tas hensyn til ”alle typer reklameinntekter når man skal vurdere om en idrettsutøver driver idrett på en måte som er egnet til å gi overskudd”.⁵⁴ Med dette menes at det som utgangspunkt er irrelevant om idrettsutøveren stiller opp i en reklamekampanje for utstyrsleverandøren, eller for et produkt som ikke har noe med idretten som sådan å gjøre. Sponsorinntekter vil først og fremst være et resultat av at utøveren driver idrett, og skal tas med i vurderingen av om idrettsvirksomheten har økonomisk karakter. Men idrettsutøveren kan også ha andre inntekter fra idretten som kan medføre at virksomheten er egnet til å gå i overskudd, som for eksempel startpenger og premiepenger.

Dersom idrettsvirksomheten har økonomisk karakter, oppstår spørsmålet om hvordan sponsorinntektene skal skattelegges. Om inntekten anses oppnådd ved arbeid, virksomhet eller kapital, vil blant annet kunne ha betydning for om inntekten skal skattelegges som personinntekt, og retten til minstefradrag.⁵⁵ Når det skal vurderes hvordan inntekten skal skattelegges, kan det være hensiktsmessig å skille mellom lagutøvere og enkeltutøvere, fordi lagutøvere i motsetning til enkeltutøvere ofte vil være arbeidstakere i klubbene de representerer.⁵⁶ Landslagsspillere skattelegges på samme måte som andre utøvere. De følger derfor reglene for lagutøvere dersom de driver lagidrett, og for enkeltutøvere når de driver med individuell idrett.

⁵³ Zimmer (2009)a, s. 137.

⁵⁴ Boehlke (1998) s. 20.

⁵⁵ Zimmer (2009)a, s. 125. Zimmer hevder at grensen i det vesentligste skal trekkes på samme måte i disse relasjonene.

⁵⁶ Boehlke (1998) s. 53.

2.1.2.3 Lagutøvere

Ved vurderingen av om en lagutøver skal anses som arbeidstaker, er det som utgangspunkt avgjørende om utøveren mottar lønn fra klubben utøveren representerer.⁵⁷ Lagspillere innenfor fotball, håndball og ishockey, anses i alle fall som hovedregel for å være arbeidstakere når de mottar lønn for å representere en klubb.⁵⁸ Dersom lagutøvere blir ansett som arbeidstakere, vil alle utbetalinger fra klubben som utgangspunkt være en fordel vunnet ved arbeid.⁵⁹ Fast lønn, resultatavhengige bonuser og sponsorinntekter som utbetales via klubben blir derfor ansett som arbeidsinntekt.⁶⁰

Klubben må foreta lønnstrekk, sende inn lønnsinnberetning og betale arbeidsgiveravgift ved alle typer utbetalinger til utøverne.⁶¹ Dette gjelder selv om klubben bare er et mellomledd ved utbetalingen av en personlig sponsorkontrakt. Dersom en personlig sponsorkontrakt formelt sett er inngått med klubben for ikke å komme strid med NIF-loven, må arbeidsgiveravgiften hensyntas ved inngåelsen av kontrakten med sponsoren, slik at dette ikke blir en utgift som klubben må bære.

Det er imidlertid vanlig for lagidretter at klubbene inngår egne sponsoravtaler for å finansiere driften av virksomheten, og at disse sponsoravtalene igjen er med på å dekke utøverens faste lønnsgodtgjørelse fra klubben.⁶²

⁵⁷ Woxholth (1993) s. 471.

⁵⁸ L.c.

⁵⁹ Boehlke (1998) s. 53.

⁶⁰ L.c.

⁶¹ Skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a, ligningsloven § 6-2 og folketrygdloven § 23-2. Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid for veldedig eller allmennnyttig institusjon, for eksempel en idrettsklubb, når lønnsutgiftene ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet. Men fritaket gjelder bare totale lønnsutgifter for klubben opp til kr 450 000, og bare opp til kr 45 000 pr ansatt.

⁶² Arne Steen (2010).

Lagutøvere får som oftest dekket klær og utstyr som utøvere trenger for å drive idrett. Med utstyrsgodtgjørelse forstås ”ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid”.⁶³ Gratis treningsklær og utstyr vil være en utgiftsgodtgjørelse, og en slik godtgjørelse skal nettobeskattes.⁶⁴ Ved nettobeskatning skattelegges bare ”overskudd etter dekning av kostnader i forbindelse med arbeid”.⁶⁵ Klærne og utstyret vil forbrukes under utførelsen av arbeidet for klubben, og utøveren vil ikke sitte igjen med verken et overskudd eller underskudd. Fordelen som lagutøvere får ved å motta klær og utstyr fra arbeidsgiveren til bruk under utførelsen av idretten, er dermed ikke skattepliktig.⁶⁶

Dersom idrettsutøveren derimot mottar annet tøy eller utstyr som ikke er nødvendig for å utøve idretten, vil dette kunne være skattepliktig som naturalytelse.⁶⁷ Grensetilfeller vil oppstå for aktiviteter og utstyr som normalt sett ikke er til bruk i den aktuelle idretten, men som likevel kan gi et treningsutbytte, og som utøveren kan dra nytte av ved utførelsen av arbeid for klubben.

Det kan være mer tvilsomt hvordan sponsorinntekter som utbetales direkte fra sponsoren til en lagutøver skal skattelegges. Dette skjer gjerne ved inngåelse av personlige sponsorkontrakter.⁶⁸ Sponsorinntekter som ikke utbetales via arbeidsgiveren, er ikke nødvendigvis en fordel som er vunnet på bakgrunn av ansettelsesforholdet med den bestemte klubben som utøveren representerer. Men slike inntekter vil nok uansett være vunnet på bakgrunn av at utøveren driver idrett. Idrettsutøveren står ikke i et ordinært ansettelsesforhold til sponsoren, men utfører arbeidsoppdrag for sponsoren uten at utøveren nødvendigvis kan anses som næringsdrivende. Ved sponsorvirksomhet av mindre omfang,

⁶³ Skatteloven § 5-11 (1).

⁶⁴ Skatteloven § 5-11 (2) bokstav a og Lignings-ABC (2010) s. 1182.

⁶⁵ Skatteloven § 5-11 (2) bokstav a.

⁶⁶ Skatteloven § 5-11 (2) bokstav a og Lignings-ABC (2010) s. 126 (arbeidstøy) og s. 1181 (andre utgifter).

⁶⁷ Skatteloven § 5-12 og Lignings-ABC (2010) s. 126.

⁶⁸ Den personlige sponsoravtalen må være godkjent av et organisasjonsledd, jf. NIF-loven § 13-2.

som i hovedsak knytter seg til idretten, foreligger det muligens en oppdragsavtale med sponsoren hvor inntekten skal skattelegges som arbeidsinntekt.⁶⁹

Finansdepartementet har i en uttalelse gjengitt i Utv. 1995 s. 707 lagt til grunn at inntekten kan skattelegges som virksomhetsinntekt, dersom utøveren anses for å være næringsdrivende i skattelovens forstand. For at idrettsutøveren skal være næringsdrivende, må sponsorvirksomheten drives over en viss periode, være egnet til å gå i overskudd og drives for utøverens egen regning og risiko.⁷⁰ Boehlke hevder at sponsorinntekter som ikke utbetales gjennom arbeidsgiver, er inntekter som er opptjent utenfor næringsvirksomhet.⁷¹ Han begrunner dette med at når en lagutøver ”mot fast vederlag stiller opp som modell i en reklamekampanje, løper han ingen økonomisk risiko”⁷², og videre at utøveren normalt ikke vil ”bruke så mye tid på slike oppdrag at det er naturlig å betrakte aktiviteten som virksomhet”.⁷³

Jeg tolker Boehlke slik at han hevder at en lagutøver ikke løper en økonomisk risiko ved utøvelse av sponsorvirksomheten, fordi utøveren ikke risikerer å pådra seg et tap. Risikobegrepet kan imidlertid tolkes slik at det ikke bare er direkte knyttet til det å lide et økonomisk tap, men at det også knytter seg til risikoen ved ikke å motta oppdrag.⁷⁴ Idrettsutøveren løper en økonomisk risiko for ikke å bli engasjert i reklamekampanjer, og

⁶⁹ Skatteloven § 5-1 (1). Inntekt vunnet både ved ”arbeid i og utenfor tjenesteforhold”, vil være arbeidsinntekt, jf. § 5-10 bokstav a.

⁷⁰ Zimmer (2009)a, s. 359-362, Willumsen og Wilt (2010) s. 64 og Utv. 1995 s. 707.

⁷¹ Boehlke (1998) s. 54.

⁷² Ibid. s. 53

⁷³ Ibid. s. 53 og 54.

⁷⁴ RG 2007 s. 1196 fra Eidsivating lagmannsrett. Dommen gjaldt spørsmålet om hvorvidt leger som ble leid inn av et privat sykehus skulle anses som arbeidstakere eller selvstendige næringsdrivende, og konsekvensene dette måtte ha for plikten til å betale arbeidsgiveravgift. Lagmannsretten tolket risikovilkåret slik at ”vedkommende selv har ansvaret for det økonomiske resultatet av virksomheten”. Legene fikk ikke noen godtgjørelse dersom dager falt bort fordi sykehuset ikke klarte å få nok oppdrag, eller hvis pasientene ikke møtte opp. Legene løp derfor en økonomisk risiko, ved å risikere og ikke få oppdrag.

har dermed risikoen for ikke å motta inntekter fra sponsorvirksomheten. Lagutøvere vil derfor i enkelte tilfeller kunne anses for å drive sponsorvirksomheten for egen regning og risiko.

Jeg er også uenig i at lagutøvere normalt ikke bruker så mye tid på sponsorvirksomheten at den naturlig kan betraktes som virksomhet. Sponsoroppdrag er i dag svært viktig for idrettsutøverne både for å markedsføre seg selv, skaffe inntekter i tillegg til fast lønn fra arbeidsgiver, og for å gjøre seg attraktiv for andre sponsorer. Mange utøvere bruker svært mye tid på å delta i reklamekampanjer, og driver med sponsorvirksomhet gjennom langvarige idrettskarrierer, ofte med betydelige overskudd. Jeg er derfor av den oppfatning at idrettsutøvere vil kunne anses som næringsdrivende, og at sponsorinntekter som ikke utbetales via arbeidsgiver i visse tilfeller kan anses som virksomhetsinntekt. Det må imidlertid bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet om lagutøveren driver næringsvirksomhet, eller om det foreligger en oppdragsavtale hvor vederlaget utbetales som arbeidsinntekt.

Enkelte lagutøvere har personlige utstyrsavtaler, som for eksempel fritt forbruk av fotballsko. Uavhengig av om lagutøveren anses som arbeidstaker, selvstendig oppdragstaker eller selvstendig næringsdrivende, vil utstyret forbrukes gjennom den inntektsgivende aktiviteten, slik at dette ikke utgjør en skattepliktig fordel.⁷⁵

2.1.2.4 Enkeltutøvere

Enkeltutøvere står normalt sett ikke i et ansettelsesforhold til klubbene de representerer, og er mer selvstendige ved utførelsen av idretten enn lagutøvere.⁷⁶ De mottar som utgangspunkt ikke lønn fra klubbene, men får som regel bare dekket utgiftene sine.⁷⁷ Utøverne må derfor skaffe inntekter på andre måter, som for eksempel via sponsoravtaler,

⁷⁵ Skatteloven § 5-11.

⁷⁶ Boehlke (1998) s. 54.

⁷⁷ Woxholth (1993) s. 471-472.

og kan da i likhet med lagutøvere bli ansett for å drive næringsvirksomhet.⁷⁸

Det vil som utgangspunkt være irrelevant om idrettsutøveren stiller opp i reklamekampanjer for utstysleverandøren sin eller for en sponsor som ikke har noe med idrett som sådan å gjøre. Idrettsaktiviteten til individuelle utøvere står i et avhengighetsforhold til sponsorinntektene, slik at sponsorinntektene må anses for å være opptjent som ledd i utøvernes næringsvirksomhet, uansett hva utøveren reklamerer for.⁷⁹

Ettersom enkeltutøvere kan anses som næringsdrivende i skattelovens forstand, vil utgiftsgodtgjørelse som utøveren mottar fra klubben eller sponsorer måtte inntektsføres som bruttoinntekt.⁸⁰ Men det gis også fradrag for verdien av utstyret som inntektsføres, fordi utstyret forbrukes som ledd i utøvelsen av virksomheten.⁸¹

Enkeltutøvere som er profesjonelle og har betydelige inntekter fra idretten, får som regel utbetalt inntektene via et løperfond. Ordningen med løperfond ble etablert fordi Den internasjonale olympiske komité (IOC) bestemte at bare amatører fikk delta i de Olympiske Leker.⁸² Idrettsutøvere som ville delta i de Olympiske Leker kunne derfor ikke motta noen form for inntekter relatert til idretten, men var kun berettiget til å motta midler til dekning av utgifter.⁸³ IOC godtok imidlertid etter hvert at særforbundene opprettet fond for idrettsutøverne, hvor alle inntektene som utøverne tjente i forbindelse med idretten, ble satt inn. Idrettsutøverne kunne bare ta ut midler til utgiftsdekning, og ordningen var dermed ikke i strid med amatørreglementet til IOC.⁸⁴

⁷⁸ Boehlke (1998) s. 54.

⁷⁹ L.c.

⁸⁰ Lignings-ABC (2010) s. 1181.

⁸¹ Skatteloven § 6-1.

⁸² Boehlke (1998) s. 56.

⁸³ L.c.

⁸⁴ Ibid. s. 57.

Det er i dag seks norske særforbund som har opprettet løperfond, etter godkjenning fra Finansdepartementet.⁸⁵ Ordningen med løperfond eksisterer fremdeles, selv om IOC har fjernet amatørbestemmelsen som var begrunnelsen for å opprette fondene. Særforbundenes løperfond bygger på ”Standard vedtekter for særforbundenes fond for aktive utøvere”.⁸⁶ Alle inntekter utøveren tjener på å drive idrett kan settes inn på utøverens konto i fondet.⁸⁷ Skatteleggingen foretas først når det tas ut midler som skal benyttes til annet enn utgiftsdekning.⁸⁸ Utøveren skal imidlertid formueslignes for beløpet som er inntekt på utøverens konto, og kapitalavkastningen på fondsmidlene skal skattelegges løpende.⁸⁹

At utøveren velger å få sponsorinntektene sine utbetalt gjennom et løperfond, medfører ikke at utøveren står i et tradisjonelt arbeidsforhold til sponsoren. Fondsstyret skal imidlertid likevel sende inn lønnsoppgave og foreta forskuddstrekk, samt at sponsoren skal betale arbeidsgiveravgift ved innbetalingen av sponsorinntekter til fondet.⁹⁰ Det gis minstefradrag ved utbetaling av arbeidsgodtgjørelse/tapt arbeidsinntekt fra fondet, selv om fondet kan brukes til å dekke alle løpende utgifter som utøveren må dekke selv. Utbetalinger av arbeidsgodtgjørelse/tapt arbeidsinntekt fra fondet skal regnes som personinntekt.⁹¹ Dette taler for at inntekter som kanaliseres gjennom løperfondene skal skattelegges som arbeidsinntekt, og det er også den alminnelige oppfatningen i praksis.⁹² Det bør for øvrig inntas en klausul i sponsorkontrakter med enkeltutøvere om at sponsobeløpet gjelder med tillegg for lovbestemte avgifter, slik at arbeidsgiveravgiften ikke kommer til fradrag i sponsormidlene.⁹³

⁸⁵ Boehlke s. 57. Finansdepartementet var ikke kjent med at det i ettertid er registrert flere løperfond.

⁸⁶ L.c.

⁸⁷ Standardvedtektene § 3.

⁸⁸ Skatteforskriften § 12-2-5 (1) og Lignings-ABC (2010) s. 600-601.

⁸⁹ Standardvedtektene § 5.1 (2),

⁹⁰ Standardvedtektene § 4 (2), § 6.2 og § 6.3, og skatteforskriften § 12-2-4 (2).

⁹¹ Skatteforskriften § 12-2-5 (1).

⁹² Boehlke (1998) s. 63.

⁹³ Arne Steen (2010).

Profesjonelle enkeltutøvere velger av og til å opprette egne aksjeselskaper som står som kontraktspart i sponsorkontraktene. Sponsorinntektene utgjør da virksomhetsinntekt for selskapene som skal skattelegges med 28 % på selskapets hånd. Dersom selskapets overskudd kan deles ut som utbytte, vil utbetalingen være kapitalinntekt for idrettsutøverne, som også skal skattelegges med 28 %.⁹⁴ Skattemessig stiller det seg ganske likt om utøveren får utbetalt sponsormidlene som virksomhetsinntekt, eller om sponsorkontraktene inngås med et aksjeselskap eiet av utøveren. Men dersom utøverne velger å få sponsormidlene utbetalt via et løperfond, vil idrettsutøverne få utsatt skatteleggingen av inntekten, som kan være en fordel.

2.1.3 Tidfesting

Tidspunktet for når inntekter skal skattelegges, beror på om inntekten utbetales som arbeidsinntekt, kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. Hovedregelen er at skattepliktig inntekt skal tidfestes når skattesubjektet får en ”ubetinget rett”⁹⁵ til ytelsen (realisasjonsprinsippet). Med dette menes at kravet på ytelsen må være endelig opptjent, men det kreves ikke at forfallstidspunktet for betalingen har kommet eller at utbetalingen har funnet sted.⁹⁶

Realisasjonsprinsippet gjelder for virksomhetsinntekt og kapitalinntekt, mens det er gjort et unntak for tidfestingen av arbeidsinntekt. Arbeidsinntekt skal tidfestes i det året skatteyteren får ytelsen utbetalt, eller dersom skatteyteren har rett til å få ytelsen utbetalt på et tidligere tidspunkt (kontantprinsippet).⁹⁷ Det avgjørende er om skattesubjektet har krav på å få ytelsen utbetalt til seg, dvs. at forfallstidspunktet har kommet. Det er ikke tilstrekkelig for å tidfeste arbeidsinntekten at skatteyteren har opptjent seg en rett til å få utbetalt beløpet en gang i fremtiden.

⁹⁴ Etter fradrag for skjermingsfradrag. jf. skatteloven § 10-12.

⁹⁵ Skatteloven § 14-2 (1) 2. pkt.

⁹⁶ Zimmer (2010) note 1063.

⁹⁷ Skatteloven § 14-3 (1) 1. pkt.

Sponsorinntekter følger som utgangspunkt de vanlige reglene for tidfesting. Det er imidlertid gjort et unntak for inntekter som utbetales via løperfond. Det følger av skatteforskriften at inntekter som kanaliseres gjennom løperfond, først skal skattelegges når midlene utbetales fra fondet til idrettsutøveren.⁹⁸ Inntektene skal ikke skattelegges før utbetalingen, selv om idrettsutøveren har rett til å få midlene utbetalt til seg når de står på utøverens konto i løperfondet. Dersom inntektene skulle vært skattelagt etter kontantprinsippet, ville utøverne blitt skattelagt for inntekten allerede når midlene var tilgjengelig for uttak, selv om midlene fortsatt var innestående på løperfondet. Utøvere som kanaliserer inntektene gjennom løperfondet får dermed utsatt skattelegging av inntekten, sammenlignet med enkeltutøvere som velger og ikke få inntektene sine utbetalt gjennom fondet (virksomhetsinntekt), og sammenlignet med utøvere som ikke har mulighet til å få utbetalt inntekten via et løperfond, som for eksempel lagutøvere (arbeidsinntekt).⁹⁹

2.1.4 Internasjonale spørsmål

Internasjonale spørsmål om skatteleggingen av sponsoravtaler vil som utgangspunkt ikke oppstå for organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund. Organisasjonsleddene har stort sett sponsoravtaler med norske sponsorer og opptjener hovedsakelig inntekt i Norge.

Internasjonale spørsmål reiser seg først og fremst for idrettsutøvere som har internasjonale sponsorer, og opptjener inntekt i flere land. Idrettsutøverne kan stå i fare for å bli skattelagt for sponsorinntekter både i det landet de er bosatt (hjemstatsbeskatning), og i det landet hvor inntekten blir opptjent (kildestatsbeskatning). Dobbeltbeskatning oppstår dersom inntekten skattelegges i mer enn ett land, og det er ”allmenn enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig”.¹⁰⁰ Det kan også forekomme at ingen av landene har hjemmel i internretten til å skattelegge inntekten, og at inntekten derfor blir unntatt fra

⁹⁸ Skatteforskriften § 12-2-5 (1) og Lignings-ABC (2010) s. 601.

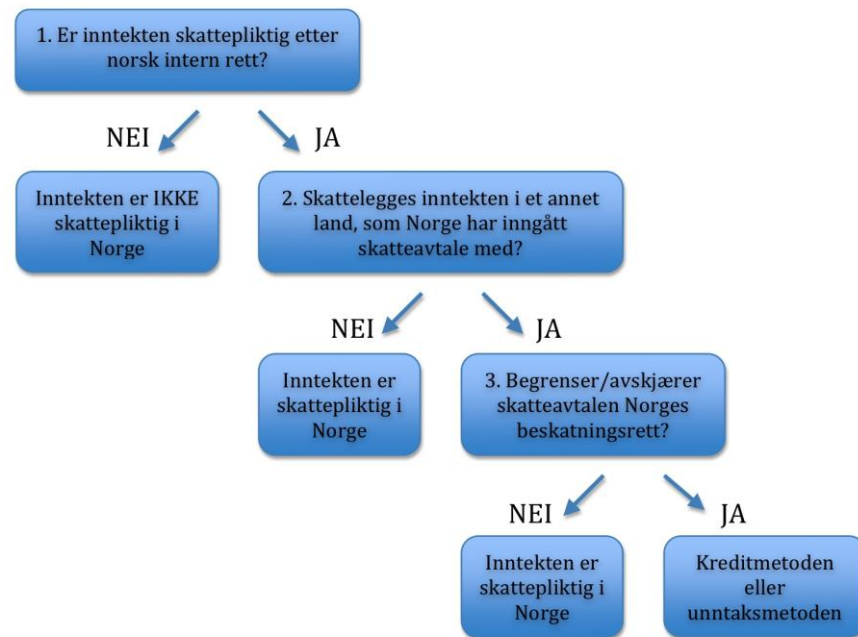
⁹⁹ Boehlke (1998) s. 65.

¹⁰⁰ Zimmer (2009)b, s. 29.

beskatning (såkalt ”dobbelte ikke-beskatning”). For å avgjøre hvilke(t) land som har beskatningsretten, har mange land valgt å inngå skatteavtaler seg i mellom.

2.1.4.1 Skatteavtaler og forholdet til norsk intern rett

Skatteavtalene kan ikke gi hjemmel til å skattelegge inntekt, men kan begrense eller avskjære beskatningsretten som ellers ville fulgt av et av landenes interne rett.¹⁰¹ For at Norge skal ha beskatningsretten, må inntekten være skattepliktig etter norsk intern rett, og ikke være avskåret av en skatteavtale.



Figur 2 - Forholdet mellom norsk intern rett og skatteavtaler

Hvorvidt skatteplikten begrenses eller avskjæres i en skatteavtale, vil bero på om den aktuelle skatteavtalen legger til grunn unntaksprinsippet (fordelingsprinsippet) eller kreditprinsippet. Unntaksprinsippet går ut på at inntekten unntas fra beskatning i ett av

¹⁰¹ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 573.

landene, mens kreditprinsippet går ut på at bostedslandet ved beskatningen gir fradrag for skatt som påløper i kildestaten.

OECD¹⁰² har utviklet en mønsteravtale som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av de fleste skatteavtalene Norge har inngått.¹⁰³ Norge har blant annet inngått en multilateral avtale med de nordiske landene (NSA), men også den er basert på OECDs mønsteravtale. I den videre fremstillingen tas det utgangspunkt i OECDs mønsteravtale, ved vurderingen av de internasjonale skattespørsmålene.

2.1.4.2 Idrettsutøvere som er bosatt i Norge

OECDs mønsteravtale har en egen spesialbestemmelse i art. 17 som gjelder for artister og idrettsutøvere. Alle typer idrettsutøvere er omfattet av bestemmelsen, og den gjelder uavhengig av om inntekten opptjenes som virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt.¹⁰⁴

Bestemmelsen går foran øvrige bestemmelser om virksomhetsinntekt og lønnsinntekt i mønsteravtalen.¹⁰⁵ Art. 17 gir kildestaten rett til å beskatte idrettsutøvernes inntekt, og begrenser eller avskjærer samtidig bostedslandets rett til å skattelegge inntekten.¹⁰⁶

Idrettsutøverne skal derfor som hovedregel skattelegges i det landet hvor inntekten er opptjent. Mønsteravtalen lar idrettsutøvernes inntekt komme til beskatning i kildestaten,

¹⁰² Organisation for Economic Co-operation and Development er en internasjonal organisasjon bestående av 31 velutviklede industriland, med markedsøkonomi, demokrati og et relativt høyt inntektsnivå, jf. Wikipedia (2010)b.

¹⁰³ Den første mønsteravtalen med kommentarer er fra 1963, og ble deretter utgitt i revidert form i 1977 og 1992. Siden den gang har mønsteravtalen vært utgitt flere ganger, siste gang i 2008.

¹⁰⁴ OECDs kommentarutgave (2008) art. 17, paragraph 1, punkt 1 og 5.

¹⁰⁵ OECDs mønsteravtale art. 7 og 15, OECDs kommentarutgave (2008) art. 17, paragraph 1, punkt 1 og 9, og Zimmer (2009)b, s. 208.

¹⁰⁶ At kildestaten har en rett og ikke plikt til å skattelegge inntekten, følger av uttrykket "may be taxed" i art. 17 (min kursivering).

blant annet fordi det er vanskelig for bostedslandet og føre kontroll med idrettsutøvernes inntekter, som opptjentes i mange forskjellig land.¹⁰⁷

Sponsorinntekter omfattes av art. 17, dersom inntektene knytter seg til et spesifikt arrangement eller oppdrag i et annet land enn bostedsstaten. I kommentarutgaven til OECDs mønsteravtale art. 17, er det uttrykt at art. 17 "will apply to advertising or sponsorship income, etc. which is related directly or indirectly to performances or appearances in a given State".¹⁰⁸ Men inntektene vil falle utenom art. 17 dersom "there was no direct link between the income and a public exhibition by the performer in the country concerned".¹⁰⁹ Sponsorinntekter vil dermed være omfattet av art. 17, så lenge de har en viss tilknytning til et arrangement, men hvor sterk tilknytningen må være er mer usikkert.

Dersom sponsorinntektene *ikke* kan knyttes til en bestemt opptreden, faller inntekten utenom art. 17, og skattelegges etter hovedreglene i art. 7 (næringsinntekt) og art. 15 (arbeidsinntekt). For at inntekten skal skattelegges i kildestaten etter art. 7 eller art. 15, kreves det at skattesubjektet har fast driftsted i utlandet, eller at skattesubjektet normalt oppholder seg i kildestaten i minst 183 dager i løpet av ett år. Artister og idrettsutøvere vil i praksis ikke oppfylle disse vilkårene fordi de kun har kortvarige oppdrag i flere forskjellige land, og inntekten vil derfor i praksis bare bli skattlagt i hjemstaten hvis den ikke omfattes av art. 17.¹¹⁰

For å vurdere hvilke sponsorinntekter som omfattes av art. 17, må tilknytningsvilkåret i art. 17 tolkes. Finansdepartementet har uttalt i et brev av 23. februar 2006, at "inntekter utbetalt fra sponsorer og rennarrangører som *utløses* av deltakelse i arrangementer vil omfattes av artikkel 17" (min kursivering).¹¹¹ Dersom arrangementet er en forutsetning for at

¹⁰⁷ OECDs kommentarutgave (2008) art. 17, paragraph 1, punkt 1.

¹⁰⁸ Ibid. art. 17, paragraph 1, punkt 9.

¹⁰⁹ L.c.

¹¹⁰ L.c.

¹¹¹ Brevet er sendt til et ligningskontor og gjengitt i Utv. 2006 s. 490.

sponsoravtalen blir inngått, vil tilknytningen dermed antageligvis være sterk nok til at inntekten skal beskattes i kildestaten. I neste setning uttaler departementet følgende:

”Motsatt antar departementet at inntekter som utløses på bakgrunn av resultater oppnådd over tid, for eksempel sammenlagt plassering i verdenscup, ikke vil ha den nødvendige tilknytning til arrangement i den enkelte stat og at disse utlukkende skal beskattes i Norge ...”. Hjemstaten vil dermed som utgangspunkt ha beskatningsretten for inntekt som gjelder sammenlagte plasseringer, fordi tilknytningen til de enkelte landene hvor utøveren har konkurrert i ikke er sterk nok.

Hvor grensen går mellom de to utsagnene er imidlertid høyst usikkert. Det kan for eksempel argumenteres for at en sammenlagt plassering fra to eller tre arrangementer i forskjellig land, kan henføres under begge utsagnene. Hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt må derfor foretas ut i fra en selvstendig vurdering av det konkrete tilfellet, og det vil også være et praktisk utgangspunkt å se hen til om inntekten er opptatt til beskatning i kildestaten, før hjemstaten skattelegger inntekten.¹¹²

Sponsoravtaler som innebærer utbetalinger fra en sponsor for det tilfellet at idrettsutøveren setter verdensrekord, knytter seg ikke nødvendigvis til et bestemt land. Dersom avtalen går ut på å sette verdensrekord under et bestemt arrangement, vil inntekten derimot være knyttet til landet hvor arrangementet holdes. Dette gjelder selv om sponsorkontrakten er inngått mellom en sponsor som er hjemhørende i Norge, og en utøver som er bosatt i Norge. Norge vil som utgangspunkt ikke ha beskatningsretten til sponsorinntekten dersom utøveren har satt rekorden under en konkurranse i et annet land, fordi inntekten da anses opptjent i dette landet.

Spørsmålet er videre hvordan for eksempel syklistene som blir sponset under sykkelrittet Tour de France skal skattelegges for inntektene som er knyttet spesifikt til dette arrangementet. Dersom sykkelrittet kun arrangeres i Frankrike, skal sponsorinntektene som

¹¹² Brev fra Finansdepartementet av 23. februar 2006, gjengitt i Utv. 2006 s. 490.

utgangspunkt skattelegges i Frankrike. Men det kan stille seg annerledes dersom rittet for eksempel starter i England. Sponsorkontrakten vil da knytte seg til et arrangement i både Frankrike og England. Det vil kanskje være rimelig å legge til grunn et prinsipp om at inntekten skal skattelegges der hvor arrangementet hovedsakelig utføres. Inntekten vil da kunne skattelegges i Frankrike, selv om rytterne starter i England, og tar noen turer innom Italia, Østerrike og Tyskland underveis. Frankrike er fortsatt det landet som inntekten hovedsakelig er knyttet til. Men hvor denne grensen skal trekkes er høyst usikkert. Et annet alternativ er å beskatte hele sponsoravtalen i utøverens hjemstat, fordi tilknytningen ikke anses sterk nok til noen av arrangementslandene, eventuelt å fordele sponsorinntektene forholdsmessig på de forskjellige landene hvor sykkelrittet arrangeres.

Dersom en sponsorkontrakt gjelder generelt for hele sesongen, er sponsorinntektene ikke knyttet opp mot et bestemt arrangement i utlandet, og skal som utgangspunkt skattelegges i utøverens hjemstat. Det er imidlertid tvilsomt hvordan inntekten skal skattelegges dersom et bestemt arrangement er den helt sentrale og avgjørende faktoren for at sponsoren i det hele tatt velger å sponse idrettsutøveren den sesongen. Tilknytningen til arrangementet er da muligens så sterk, at en del av sponsorkontrakten likevel må skattelegges der hvor arrangementet avholdes. Dette vil trolig være i tråd med den løsningen som Finansdepartementet har gitt uttrykk for i brevet av 23. februar 2010, fordi arrangementet vil være en forutsetning for at sponsoravtalen blir inngått. Men løsningen er ikke sikker.

Spørsmålet om sponsoravtalen har tilknytning til et spesielt arrangement, kommer særlig på spissen for sponsorinntekter som er tilknyttet en turnering, som igjen består av flere arrangementer i forskjellige land. Eksempler på slike turneringer vil være friidrettstevnene som inngår i Diamond League og fotballturneringen Champions League. I Diamond League vil det på forhånd være avklart i hvilke land de forskjellige stevene skal avholdes, mens i Champions League vil dette avhenge av hvilke lag som går videre i turneringen.

I England måtte House of Lords ta stilling til spørsmålet om en tennisspiller som deltar i Wimbledon, som er en av fire Grand Slam turneringer, er skattepliktig til England for en

forholdsmessig del av sponsorinntektene sine.¹¹³ House of Lords kom til at den amerikanske tennisspilleren André Agassi var skattepliktig til England for en andel av sponsorkontraktene fra utstyrsleverandørene Nike og Head, fordi sponsorkontraktene var oppnådd som en følge av at han fikk spille Grand Slam turneringer, hvorav én av disse arrangeres i England. Sponsormidlene ble utbetalt til Agassis' selskap som var hjemhørende i USA. House of Lords mente at det her ville være for enkelt å komme seg unna reglene om kildestatsbeskatning ved å la utbetalingene gå fra en utenlandsk sponsor til et utenlandsk selskap, som ikke hadde noe med kildestaten å gjøre.

En av fem dommere dissenterte, fordi dommeren mente at det ikke kunne være meningen å skattelegge inntekt som aldri på noen måte ble ført inn i landet. Det kunne ikke være meningen at inntekten skulle skattelegges i England, når en person som ikke var bosatt i England mottok penger fra et selskap som heller ikke hadde noen tilknytning til England.¹¹⁴ Konsekvensene av dommen er at USA må unnlate å beskatte en forholdsmessig del av inntekten som knytter seg til Wimbledon-turneringen, for å forhindre dobbeltbeskatning.

Finansdepartementet har i brev av 21. desember 1992, uttalt at fast godtgjørelse fra en utstyrsleverandør til en utøver bosatt i Norge normalt vil være skattepliktig i Norge.¹¹⁵ Dersom en norsk tennisspiller skulle delta i Wimbledon, vil det være fare for at en andel av utøverens sponsorkontrakt blir skattlagt både i England og i Norge. Antagelig vil dette imidlertid unngås ved at norske myndigheter ser hen til om inntekten er skattlagt i kildestaten, før inntekten skattelegges her i landet. Dersom den norske tennisspilleren kunne dokumentere at en andel av sponsorkontrakten var skattlagt i England, er det grunn til å tro at norske myndigheter hadde avstått fra å skattelegge denne andelen av sponsorkontrakten, for å forhindre dobbeltbeskatning av inntekten.

¹¹³ Agassi v. Robinson.

¹¹⁴ Ibid. s. 14.

¹¹⁵ Brevet er sendt til en advokat, men gjengitt i Utv. 1993 s. 1580.

2.1.4.3 Idrettsutøvere som er bosatt i utlandet

Idrettsutøvere som er bosatt i utlandet har ikke alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven, men kan ha begrenset skatteplikt etter artistskatteloven for inntekt som er opptjent her i landet.¹¹⁶ Det følger av forarbeidene til artistskatteloven at det er tatt utgangspunkt i OECDs mønsteravtale ved utarbeidelse av loven, og OECDs kommentarutgave og annen praksis i tilknytning til mønsteravtalen vil derfor være relevant ved tolkingen av artistskatteloven.¹¹⁷

Artistskatteloven gjelder for idrettsutøvere, og begrepet skal tolkes vidt.¹¹⁸ Loven gjelder videre for all inntekt som opptjenes her i landet, uavhengig av om inntekten er arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt.¹¹⁹ Artistskatten er en bruttoskatt, hvilket betyr at det ikke gis fradrag for dekning av utgifter ved beregning av skatten. Men det kan gjøres fradrag for dokumenterte utgifter til transport, kost, losji og agentprovisjon i forbindelse med et arrangement i Norge.¹²⁰ Skatteprosenten fastsettes av Stortinget for hvert enkelt inntektsår, og satsen er i dag 15 % av bruttoinntekten, hvilket den også har vært siden vedtakelsen av artistskatteloven i 1996.¹²¹

Artistskatteloven gjelder for sponsor- og reklameinntekter, men i likhet med OECDs mønsteravtale kreves det en direkte tilknytning til et arrangement her i landet, for at

¹¹⁶ Artistskatteloven § 3 jf. § 1. Inntekt som er skattepliktig etter artistskatteloven er ikke skattepliktig etter skatteloven, jf. skatteloven § 2-35 (1). Artister og idrettsutøvere fra EØS-land kan velge mellom beskatning etter artistskatteloven og skattelegging etter de alminnelige reglene om beskatning av begrenset skattepliktige ved etterskuddsvis ligning. Året før man blir ansett for å være bosatt i Norge, skal man skattelegges ut fra reglene om begrenset skattepliktige, jf. artistskatteloven § 1 (2).

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 77 (1995-96) s. 14, 2. sp.

¹¹⁸ Artistskatteloven § 2 og Ot.prp. nr. 77 (1995-96) s. 15, 1. sp.

¹¹⁹ Artistskatteloven § 3. I forarbeidene uttrykkes det at ”alt økonomisk vederlag som opptjenes her” skal skattelegges etter artistskatteloven, jf. Ot.prp. nr. 77 (1995-96) s. 16, 1. sp.

¹²⁰ Artistskatteloven § 3 (2).

¹²¹ Artistskatteloven § 4 og Stortingets skattevedtak (2010) § 3-6.

inntekten skal kunne skattelegges i Norge.¹²² Tilknytningsvilkåret må tolkes i overensstemmelse med tilknytningsvilkåret i art. 17 i OECDs mønsteravtale.

Sponsoravtaler kan innebære en forpliktelse for utøveren til å levere andre ytelser, i tillegg til reklametjenestene. Dersom noen av ytelsene skulle faller utenfor artistskatteloven, og det samtidig leveres reklametjenester som faller innenfor loven, skal sponsorinntektene fordeles forholdsmessig mellom aktivitetene.¹²³ Dersom den dominerende aktiviteten faller innenfor loven, skattelegges imidlertid hele utbetalingen.¹²⁴ Ettersom reklametjenester som hovedregel er den dominerende aktiviteten ved sponsoravtaler, vil hele utbetalingen i praksis bli skattlagt etter artistskatteloven.

Det er den som skal engasjere utøveren og som utbetaler artistinntekten, som skal foreta skattetrekk og innbetale artistskatten til staten.¹²⁵ Det skal imidlertid ikke betales arbeidsgiveravgift av sponsorinntekter som skattelegges etter artistskatteloven.¹²⁶

2.2 Fradrag for kostnader

2.2.1 Hvem er sponsorene?

Utgangspunktet er at alle kan være sponsorer - både fysiske og juridiske personer i Norge og utlandet kan bevilge sponsormidler til enhver tid.¹²⁷ Sponsoravtaler kan imidlertid ikke inngås dersom de strider mot norsk lovgiving. Det er blant annet forbudt å reklamere for alkoholholdig drikke, tobakk og enkelte pengespill.¹²⁸ En sponsoravtale som innebærer å

¹²² Tingvold (2010) note 4.

¹²³ Forskrift til artistskatteloven § 2-3.

¹²⁴ L.c.

¹²⁵ Artistskatteloven § 6 og 7.

¹²⁶ Ot.prp. nr. 77 (1995-96) s. 17, 2. sp. og Tingvold (2010) note 2 og 6.

¹²⁷ Dette følger av prinsippet om kontraktsfrihet som gjelder generelt i norsk rett, jf. Woxholth (2009) s. 27.

¹²⁸ Alkoholoven § 9-2, tobakkskadeloven § 4, lotteriloven § 11 og pengespilloven § 2 (1). Med reklame forstås "enhver massekommunikasjon i markedsføringsøyemed", jf. forskriften til alkoholoven § 14-2.

reklamere for slike produkter er dermed ikke lovlig, og kan være begrensende for hvem som er sponsorer.¹²⁹

Ved vurderingen av hvem som kan være sponsor, må det også tas hensyn til hvilke andre sponsorer som er involvert, fordi sponsorene lett kan komme i konflikt med hverandre. Eksklusivitet har blitt svært viktig for sponsorene, og utviklingen går nå i retning av å skape sponsorfamilier på markedet.¹³⁰

2.2.2 Hvorfor inngås sponsoravtaler med idretten?

For å vurdere om sponsorene har fradragsrett for sponsorutgiftene, må vi vite hvorfor sponsoravtaler blir inngått. Motivet bak sponsoravtalene kan ha betydning for om sponsoren får fradrag for sponsorutgiftene, fordi fradragsretten stiller seg forskjellig ut i fra om sponsormidlene er overført vederlagsfritt, eller for å få en motytelse i retur som skal sikre inntekter til bedriften.

2.2.2.1 Støttemotivet

Sponsoravtaler blir ansett som en form for økonomisk støtte. Den tidligere tradisjonelle formen for sponsoravtaler hvor en snill onkel støtter nevøens fotballag av ren veltedighet, uten å tenke på at han skulle få noe igjen for det, er imidlertid en sjelden form for sponsoravtaler i dag.¹³¹

Ønsket om å støtte et spesielt arrangement, en idrett, klubb eller utøver er fortsatt fremtredende, men sponsoravtaler har ikke lengre karakter av å være en ensidig

¹²⁹ Høyesterett har i Rt. 2000 s. 46 tolket alkoholforbudet slik at reklamen er ulovlig dersom ”en ikke uvesentlig del av dem reklamen henvender seg til må antas å ville oppfatte den som alkoholreklame”.

Uvesentlighetskravet er senere kodifisert i forskriften til alkoholloven § 14-1 (2). Dommen gjør det vanskelig for bryggerier å drive med sponsing, fordi publikum stort sett forbinder bryggerier med ølproduksjon.

¹³⁰ Tom Fremstad (2010).

¹³¹ Tom Fremstad (2010) og Woxholth (1993) s. 3.

disposisjon. Sponsorene er mer og mer opptatte av hva de kan få tilbake ved å inngå en sponsoravtale.¹³² Det hender for eksempel at arrangørene må vise til markedsanalyser og mediedekning for å dokumentere hvilket publikum de når ut til, for å gjøre seg attraktive for sponsorene.¹³³ Utviklingen går i retning av at det blir viktigere å få noe tilbake fra idretten, og motytelsen som forventes i retur har som oftest en reklame- eller markedsføringsverdi. For enkelte støtteannonser i programblader kan det imidlertid tenkes at støttemotivet fortsatt er det mest fremtredende, fordi reklameverdien er relativt liten for slike annonser.¹³⁴

Enkelte bedrifter krever blant annet at sponsorobjektene stiller opp for veldedige formål som motytelse for sponsormidlene.¹³⁵ En slik avtale inngås imidlertid ikke kun for å støtte sponsorobjektet og veldedige arrangementer. Bedriftene ønsker å markedsføre seg selv på en positiv måte, og ved å bli assosiert med veldedig arbeid, oppnår de en tilsvarende markedsføringseffekt som ved mer tradisjonelle sponsoravtaler. Markedsføringsmotivet gjør seg derfor sterkt gjeldende også ved denne typen sponsoravtaler.

2.2.2.2 Reklame-/markedsføringsmotivet

Reklame- og markedsføringsmotivet er i dag det mest fremtredende motivet for at sponsoravtaler blir inngått.¹³⁶ Den enorme mediedekningen medfører at sponsoravtaler med idretten er en god måte og nå et stort og bredt publikum på.

¹³² Tom Fremstad (2010).

¹³³ L.c.

¹³⁴ Høyesterett uttalte i Rt. 2000 s. 46 at det finnes eksempler på ”støtteannonser der støtteformålet åpenbart er helt dominerende og de markedsføringsmessige interesser tilsvarende beskjedne”.

¹³⁵ Andreassen (2010).

¹³⁶ Tom Fremstad (2010).

De fleste sponsorene støtter idretten for å bli markedsført på det som er kjent som en positiv og sunn arena.¹³⁷ For å nå ut til et spesifikt publikum, velger enkelte sponsorer imidlertid å sponse spesifikke utøvere eller lag, på grunn av deres image og personlighet også ut over idretten.¹³⁸ Snøbrettkjørere når for eksempel spesielt ut til ungdom. Men sponsingen kan også være begrunnet i et ønske om å skape nye assosiasjoner og et nytt image for bedriften, eller å nå ut til nye brukergrupper og et bredere publikum. For sponsorer som ikke skal selge en vare eller tjeneste på et kommersielt marked, kan behovet for å synliggjøre seg på forskjellige arenaer, være motivet for sponsingen.

2.2.2.3 Medarbeidermotivet

Sponsorene har også bedriftens ansatte i tankene når de velger å inngå sponsoravtaler.¹³⁹ Motivet bak sponsoravtaler kan være så mangt, men ønsket om å gi de ansatte en ekstra fordel, er ofte avgjørende for hvem bedriften skal sponse. Sponsorkontraktene har en positiv effekt innad i bedriften, ved at gjenytelsene fra idretten kan brukes som premier til arbeidstakerne, som igjen vil bidra til økt arbeidsytelse og -kvalitet.¹⁴⁰

Det kan for eksempel være veldig motiverende for ansatte å vinne reiser for å se på idrettsarrangementer hvor bedriften er sponsor. Dersom en bedrift sponser idrettsutøvere, kan det dessuten skape en særskilt identitetsfølelse for de ansatte i bedriften, dersom utøverne som bedriften sponser presterer bra. Bedriften velger derfor sponsorobjekter også på bakgrunn av hvem de ansatte ønsker å identifisere seg med.

¹³⁷ Arne Steen (2010). I Rt. 2000 s. 46, som gjelder forbud mot draktreklame for alkoholholdig drikke, omtales den generelle positive effekten det har for en bedrift å markedsføre seg på idrettens arena.

¹³⁸ Tom Fremstad (2010).

¹³⁹ Bogdan Lis (2010) og Arne Steen (2010).

¹⁴⁰ Arne Steen (2010).

2.2.2.4 Forretningsforbindelsesmotivet

Sponsoravtaler inngås ikke minst for å tilgodese sponsorens forretningsforbindelser. Dersom kundemøter og forhandlinger legges samtidig med et idrettsarrangement, kan partene møtes til sosialt samvær, som kan bidra til å gjøre forhandlingssettingen mindre formell. Kundebehandling gjennom sponsorvirksomhet er svært viktig for å knytte kundene opp til bedriften.¹⁴¹

2.2.3 Er sponsorkostnader en fradragsberettiget kostnad for sponsorene?

Hovedregelen om fradragsrett i norsk skatterett, er at sponsoren kan kreve fradrag for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”.¹⁴² Det første vilkåret er at sponsorkostnadene må være pådratt, hvilket betyr at sponsoren må ha oppofret en økonomisk fordel som har redusert sponsorens formuesstilling.¹⁴³ Dersom sponsoren mottar et vederlag av varig verdi i retur, foreligger det ombytting av formuesverdier, og ikke oppofrelse av en økonomisk fordel.¹⁴⁴ Et vederlag av varig verdi medfører aktiveringsplikt med avskrivning av formuesverdien over flere år.¹⁴⁵ Mottas det derimot ikke et vederlag av varig verdi, gis det direkte fradrag for kostnaden i skattepliktig inntekt.¹⁴⁶

Begrepet sponning defineres ved at sponsoren mottar et vederlag i retur, gjerne i form av reklametjenester. Dette reiser spørsmål om reklametjenester kan sies å ha en varig verdi. Zimmer hevder at den ”varige verdien av markedsføringsutgifter er imidlertid ... for usikker til at aktiveringsplikt kan pålegges”.¹⁴⁷ Ettersom verdien av markedsføringsutgifter er svært varierende, vil det ikke foreligge aktiveringsplikt for utgifter til markedsføring og

¹⁴¹ Arne Steen (2010).

¹⁴² Skatteloven § 6-1 (1).

¹⁴³ Zimmer (2009)a, s. 174 og 176.

¹⁴⁴ Ibid s. 174.

¹⁴⁵ Ibid. s. 177.

¹⁴⁶ L.c.

¹⁴⁷ L.c.

reklame. Sponsorkostnader skal derfor komme direkte til fradrag i skattepliktig inntekt, dersom de øvrige vilkårene for fradragsrett er oppfylt.¹⁴⁸

Sponsorkostnader er imidlertid bare fradragsberettigede i den utstrekning de kan sies å ha en reklameverdi for sponsoren.¹⁴⁹ Det er den reelle reklameverdien for sponsoren som skal legges til grunn ved skatteleggingen. Hvis sponsingen ikke har en reell reklameverdi, og det heller ikke mottas andre motytelser, må disposisjonen klassifiseres som en gave. Utgifter til gaver er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget.¹⁵⁰

I tillegg til at sponsormidlene må være oppofret, må kostnadene ha tilknytning til inntekt som er skattepliktig for sponsoren.¹⁵¹ Sponsorkostnadene må etter sin art være *egnet* til å skape inntekt, men det skal som hovedregel ikke vektlegges om kostnadene *faktisk* medfører inntekt, eller om inntekten kunne vært oppnådd med lavere kostnader.

Sponsorkostnader kan være pådratt med flere formål for øye, for eksempel både for å markedsføre bedriften i håp om å øke bedriftens inntekter, og for å støtte idretten. Fradragsretten er betinget av at erverv av skattepliktig inntekt er det vesentligste formålet.¹⁵² Støttemotivet kan med andre ord ikke være det mest fremtredende motivet for at sponsoravtalen ble inngått. Sponsorkostnadenes egnethet til å skape inntekt vil være et moment i vurderingen av hva som er formålet med kostnadene. Dersom en bedrift støtter et lokalt guttelag i fotball ved å annonsere i et medlemsblad, kan det være tvilsomt om dette faktisk medfører økte inntekter for bedriften. Men siden annonsen er *egnet* til å skape inntekt, vil erverv av skattepliktig inntekt antagelig anses som det vesentligste formålet, selv om støttemotivet helt klart er et av motivene for at sponsoravtalen blir inngått.

¹⁴⁸ Lignings-ABC (2010) s. 914.

¹⁴⁹ L.c.

¹⁵⁰ Ibid. s. 578.

¹⁵¹ Zimmer (2009)a, s. 145.

¹⁵² Lignings-ABC (2010) s. 685 og Rt. 1991 s. 1182 (Brenden).

Hvis formålene med sponsoravtalen knytter seg til forskjellige kostnadsposter, får sponsoren et forholdsmessig fradrag for de kostnadene som knytter seg til inntektsservervelsen.¹⁵³

2.2.4 Tidfesting

Kostnader som er fradragsberettigede, skal tidfestes når det oppstår en ”ubetinget forpliktelse”¹⁵⁴ for sponsoren til å dekke eller innfri kostnaden (realisasjonsprinsippet). Som utgangspunkt skal kostnadene dermed komme til fradrag når forpliktelsen oppstår, og ikke når utbetalingen av sponsormidlene finner sted.¹⁵⁵

Sponsoravtaler innebærer ofte levering av løpende ytelser, som for eksempel supplering med treningsutstyr. Kostnadene ved og oppofre treningsutstyret, skal for løpende ytelser tidfestes det året de leveres til utøveren.¹⁵⁶

Dersom idrettsutøveren får betalt ut i fra vedkommendes prestasjoner, inneholder sponsorkontrakten en resultatforpliktelse. En ubetinget plikt til å utbetale sponsormidlene oppstår i slike tilfeller først når resultatet foreligger, for eksempel når verdensrekorden er satt.¹⁵⁷ Sponsoren får da fradrag for sponsorkostnadene på det tidspunktet verdensrekorden settes, selv om utbetalingen først finner sted for eksempel året etter.

2.2.5 Internasjonale spørsmål

Fradragsrett for sponsorkostnader reiser ingen særskilte internasjonale spørsmål, fordi

¹⁵³ Lignings-ABC (2010) s. 685.

¹⁵⁴ Skatteloven § 14-2 (2) og Lignings-ABC (2010) s. 1090.

¹⁵⁵ Lignings-ABC (2010) s. 1090.

¹⁵⁶ Zimmer (2009)a, s. 316.

¹⁵⁷ L.c. Utstyrsleverandørene har for eksempel sponsorkontrakter med utøverne som går ut på at sponsoren yter fast levering av utstyr, i tillegg til ekstra utbetalinger dersom de setter særskilte rekorder.

fradragsretten ikke er regulert i skatteavtaler.¹⁵⁸ Hvorvidt sponsorkostnader er fradragsberettigede eller ikke, beror derfor på de internrettslige reglene i de enkelte landene hvor sponsorene er skattepliktige.¹⁵⁹

Dersom sponsorkostnadene knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, vil de alminnelige fradragsreglene i norsk intern rett gjelde, uansett hvor kostnadene er pådratt.¹⁶⁰ Sponsorkostnadene vil være fradragsberettigede så lenge kostnadene faktisk knytter seg til inntekt som er skattepliktig her i landet.

2.3 Sponsorenes medarbeidere

I tillegg til levering av reklametjenester, kan sponsoravtaler inneholde en forpliktelse til å levere andre typer tjenester. Dette kan for eksempel være sponsorreiser, gratisbilletter til idrettsarrangementer, og lignende goder som bedriftens ansatte kan nyte godt av.

Spørsmålet oppstår da om sponsorens ansatte skal skattelegges for ulike goder som de mottar ved å delta på slike arrangementer.

Utgangspunktet er at enhver fordel vunnet ved arbeid skal beskattes.¹⁶¹ Fordelsbegrepet omfatter også naturalytelser som arbeidstakeren mottar fra arbeidsgiveren.¹⁶² Men det må vurderes om arbeidstakeren faktisk oppnår en fordel ved å delta på slike arrangementer gjennom arbeidsgiveren, fordi det kun er *fordeler* vunnet ved arbeid som skal skattelegges.¹⁶³ For enkelte ansatte er det en del av den ansattes arbeidsoppgaver å delta på

¹⁵⁸ Zimmer (2009)b, s. 265 og Zimmer (2009)a, s. 226.

¹⁵⁹ L.c.

¹⁶⁰ Zimmer (2009)b, s. 265 og skatteloven § 6-1 (1).

¹⁶¹ Skatteloven § 5-1 (1).

¹⁶² Skatteloven § 5-10 bokstav a jf. § 5-12. Hensynet bak en slik regel er at arbeidstakere ikke skal tjene på å få utbetalt lønn i form av naturalytelser istedenfor i penger. Prinsippet om rettferdighet mellom de forskjellige skatteyterne kalles for horisontal rettferdighet. Dette er også begrunnelsen for at naturalytelser skal verdsettes til omsetningsverdien, jf. skatteloven § 5-12 (2) og § 5-3.

¹⁶³ Skatteloven § 5-1 (1).

sponsorturer eller idrettsarrangementer, som en representant for bedriften. Dersom reisen eller arrangementet har ”karakter av tjenesteoppdrag”¹⁶⁴, skal den ansatte som utgangspunkt ikke skattelegges for verdien av reisen. Det må foretas en vurdering av hva som er formålet med arrangementet, da arrangementet også kan ha karakter av private formål.

Hvorvidt et arrangement eller en reise har karakter av å være et tjenesteoppdrag, beror på en konkret helhetsvurdering av arrangementets eller reisens formål. Men arrangementet eller reisen kan ha karakter av å være et tjenesteoppdrag dersom deltakelse på slike arrangementer er en del av den ansattes stillingsbeskrivelse. For eksempel vil sponsorsjefen i en bedrift ofte være forpliktet til å reise på sponsorturer, som en representant for bedriften. Sponsorsjefen vil i slike tilfeller være på jobb når vedkommende overværer idrettsarrangementer eller drar på sponsorturer, og skal da som utgangspunkt ikke skattelegges for en fordel vunnet ved arbeid. Men dersom sponsorsjefen for eksempel forlenger reisen et par dager, vil dette være et tiltak av privat karakter som sponsorsjefen skal skattelegges for.

Ansatte som ikke har noen tilknytning til selve sponsorvirksomheten, vil også kunne være skattepliktig for fordelene de oppnår ved å motta ulike goder fra arbeidsgiveren. Det skal antagelig mer til for at en vanlig ansatt blir ansett for å være på tjenesteoppdrag ved reiser til idrettsarrangementer, enn det skal for en sponsorsjef. Faglig innhold på slike reiser vil imidlertid kunne få betydning for spørsmålet om skatteplikt. I vurderingen av om det foreligger skatteplikt ”skal det legges vekt på hva som er hovedformålet med reisen”.¹⁶⁵ Dersom arbeidsgiveren arrangerer en tur med obligatoriske møter og foredrag, og dette utgjør hovedformålet med reisen, vil arbeidstakeren bare bli beskattet for den delen av reisen som har privat karakter.

¹⁶⁴ Lignings-ABC (2010) s. 932.

¹⁶⁵ Ibid. s. 1029.

Dersom den ansatte får ta med seg en ledsager på slike arrangementer, vil fordelene som ledsageren oppnår ved å være med, også kunne være en fordel vunnet ved arbeid for den ansatte. I de tilfellene hvor arbeidsgiveren dekker kostnadene for ledsagerens deltakelse, vil fordelene som ledsageren oppnår måtte tillegges den ansattes inntekt og behandles som lønn.¹⁶⁶ Ledsageren må her identifiseres med den ansatte, og den ansatte skal skattelegges for ledsagerens deltakelse som en fordel vunnet ved arbeid.

Det skal betales arbeidsgiveravgift av verdien av turen eller arrangementet som de ansatte mottar fordi de er ansatt hos arbeidsgiveren.¹⁶⁷

2.4 Sponsorenes forretningsforbindelser

På lik linje med sponsorenes ansatte, kan sponsorenes kunder og øvrige forretningsforbindelser nyte godt av reiser og idrettsarrangementer som sponsorene betaler for.¹⁶⁸ Ansatte hos sponsorenes forretningsforbindelser kan oppnå fordeler fordi de er ansatt i en bedrift som har et forretningsmessig forhold til en sponsor. Tiltak som henvender seg til personer som ikke er tilknyttet sponsorens egen bedrift, betegnes som representasjon.¹⁶⁹ Det vil for eksempel være representasjon dersom sponsoren tar med seg forretningsforbindelser på "reiser til større sportsarrangementer".¹⁷⁰

Sponsoren får ikke fradrag for kostnader knyttet til representasjon.¹⁷¹ Men det kan være aktuelt å skattelegge de ansatte hos sponsorens forretningsforbindelser for fordelene de

¹⁶⁶ Lignings-ABC (2010) s. 1031.

¹⁶⁷ Folketrygdloven § 23-2 (1) 1. pkt.

¹⁶⁸ Arne Steen (2010).

¹⁶⁹ Skatteforskriften § 6-21-1 (2) og Lignings-ABC (2010) s. 931. Derimot anses det ikke som representasjon dersom tiltakene er rettet mot bedriftens egne ansatte, jf. Lignings-ABC (2010) s. 931.

¹⁷⁰ Lignings-ABC (2010) s. 932.

¹⁷¹ Skatteloven § 6-21.

oppnår ved representasjonen, selv om sponsoren betegner kostnaden som representasjon og ikke krever fradrag for den.¹⁷²

Utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger en skattepliktig fordel for arbeidstakerne, er om ”tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, hvor det faglige innslag er mindre vesentlig.”¹⁷³ Det må foretas en konkret vurdering av hva som er hovedformålet med arrangementet eller reisen i hvert enkelt tilfelle. Det kan være aktuelt med fordelsbeskatning selv om den ansatte hos sponsorens forretningsforbindelse deltar i arbeidsgiverens interesse, og selv om den ansatte som utgangspunkt ikke ønsker å delta på arrangementet.¹⁷⁴

Dersom tiltaket hovedsaklig bærer preg av ferie, skal verdien av reisen beskattes hos den ansatte, eventuelt med fradrag for kostnader til rene forretningsmessige formål.¹⁷⁵ Dersom tiltaket hovedsaklig har et forretningsmessig preg, er det imidlertid kun kostnadene som knytter seg til private formål, som for eksempel et forlenget opphold, som de ansatte skal skattelegges for.¹⁷⁶

3 Merverdiavgift

3.1 Kort om merverdiavgift

Merverdiavgift er en avgift som betales til staten, ved omsetning av varer og tjenester.¹⁷⁷

Utgående og inngående merverdiavgift er én og samme avgift, men beror på om avgiften

¹⁷² Lignings-ABC (2010) s. 932.

¹⁷³ L.c.

¹⁷⁴ L.c.

¹⁷⁵ L.c.

¹⁷⁶ L.c.

¹⁷⁷ Merverdiavgiftsloven § 1-1 (1) 2. pkt.

ses fra selgers eller kjøpers synsvinkel.¹⁷⁸ Utgående merverdiavgift er avgiften som selgeren skal beregne og kreve inn fra kjøperen på vegne av myndighetene, mens inngående merverdiavgift er avgiften som kjøperen må betale ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester.

Merverdiavgiften skal belastes det siste omsetningsleddet, slik at det er forbrukeren som skal bærer avgiften. Med forbrukere forstås i denne sammenheng alle som ikke får fradrag for inngående merverdiavgift. Dette omfatter først og fremst ordinære forbrukere, ikke-registrerte næringsdrivende og registrerte næringsdrivende som anskaffer varer og tjenester til formål som ikke gir fradragsrett.¹⁷⁹ Merverdiavgiften medfører i utgangspunktet ikke kostnader for næringsdrivende som kan registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, fordi disse som oftest får fradrag for inngående merverdiavgift.¹⁸⁰

For at det skal foreligge avgiftsplikt, må et objektivt og et subjektivt vilkår være oppfylt. Det objektive vilkåret går ut på at det må foreligge omsetning av varer og/eller tjenester som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven. Hovedregelen er at omsetning av alle varer og tjenester er avgiftspliktige, med mindre varen eller tjenesten er særskilt unntatt fra avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven.¹⁸¹ Med omsetning forstås levering av vare eller tjeneste mot vederlag.¹⁸²

Det subjektive vilkåret medfører at selgeren må være næringsdrivende som omsetter for mer enn kr 50 000 pr år, slik at vedkommende er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret.¹⁸³ For veldelige og allmennyttige institusjoner er minstegrensen

¹⁷⁸ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 48.

¹⁷⁹ Willumsen og Wilt (2010) s. 66.

¹⁸⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 3.

¹⁸¹ Merverdiavgiftsloven § 3-1.

¹⁸² Merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav a.

¹⁸³ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) 1.pkt. og Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 62.

for registrering kr 140 000 pr år.¹⁸⁴

Når sponsorobjektet leverer en reklametjeneste til sponsoren mot betaling i form av penger, er dette i utgangspunktet omsetning av en avgiftspliktig tjeneste, ettersom reklametjenester ikke er unntatt fra loven. Dersom betalingen isteden mottas i form av varer eller tjenester, vil reklametjenesten uansett være avgiftspliktig, fordi bytte omfattes av omsetningsbegrepet.¹⁸⁵ Avgiftsmessig anses slike bytteavtaler eller barteravtaler som to salg.¹⁸⁶ Dersom midlene utbetales som en ren form for støtte, uten at det mottas et vederlag i retur, foreligger det imidlertid en gave. Gaver er i seg selv ikke avgiftspliktige, men det skal betales merverdiavgift ved uttak av varer fra virksomheten, før disse gis bort.¹⁸⁷ Uttak og import er ikke omsetning i lovens forstand, men er selvstendige grunnlag for innkreving av merverdiavgift.¹⁸⁸

3.2 Organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund

3.2.1 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund vil falle inn under begrepet ”veldedig eller allmenntilnyttig institusjon”¹⁸⁹, og grensen for registreringsplikt er dermed kr 140 000.¹⁹⁰ Enkelte varer og tjenester som omsettes av slike institusjoner er imidlertid unntatt fra loven, og skal ikke tas med i vurderingen av om minstegrensen for registrering er oversteget.¹⁹¹ Når det gjelder idrett er det blant annet gjort unntak fra loven i sin helhet for

¹⁸⁴ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) 2. pkt.

¹⁸⁵ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 14.

¹⁸⁶ L.c.

¹⁸⁷ Merverdiavgiftsloven § 3-21 (1)

¹⁸⁸ Merverdiavgiftsloven § 1-1 (1)

¹⁸⁹ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) 2. pkt.

¹⁹⁰ L.c. Organisasjoner som omfattes av begrepet er ”typisk idrettslag, kor, korps, humanitære og kristelige organisasjoner, men ikke nærings-, yrkes- og arbeidslivsorganisasjoner”, jf. Christiansen (2010) note 21.

¹⁹¹ Merverdiavgiftsloven § 3-12 gjør unntak for varer av bagatellmessig verdi eller betydelig overpris, brukte varer fra butikk, varer fra enkeltstående, kortvarige salgsarrangementer, annonser i medlemsblad og kiosk- og

omsetning av billettinntekter til idrettsarrangementer og omsetning av retten til å utøve idrett (treningskort, timeleie, startkontingenter osv.).¹⁹² Men det er ikke gjort unntak for sponsor- og reklametjenester, og omsetningen av slike tjenester vil dermed kunne være avgiftspliktige og teller med i vurderingen av om registreringsgrensen er nådd. Organisasjonsleddene i Norges Idrettsforbund vil som oftest ikke drive annen form for avgiftspliktig omsetning, enn omsetning av sponsor- og reklametjenester.

Organisasjonsleddene anses som næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand dersom de driver avgiftspliktig virksomhet av en viss varighet og omfang, som er egnet til å gå i overskudd, og som drives for organisasjonens egen regning og risiko.¹⁹³ Disse vilkårene vil normalt være oppfylt for organisasjonsledd som driver med sponsorvirksomhet (salg av reklametjenester) over en lengre periode. Det har ingen betydning at sponsorvirksomheten skal finansiere den sportslige virksomheten, slik det har i forhold til skattereglene.¹⁹⁴ Organisasjonsleddene har derfor vanligvis registreringsplikt og -rett når de omsetter reklametjenester for mer enn kr 140 000 pr år.¹⁹⁵ Det forutsettes i den videre drøftelsen at organisasjonsleddene er registreringspliktige.

serveringstjenester i forbindelse med arrangementer. Omsetning av slike varer teller ikke med ved vurderingen av om beløpgrensen er nådd.

¹⁹² Merverdiavgiftsloven § 3-8. 16. februar 2010 sendte Finansdepartementet ut et høringsnotat med forslag om utvidet merverdiavgiftsplikt for kultur og idrett. Saken er på det nåværende tidspunkt til behandling, men forslaget vil sannsynligvis tre i kraft fra 1. juli 2010. Det foreslås å innføre avgiftsplikt med en sats på 8 % ved omsetning av blant annet retten til å utøve idrett, utleie av idrettsanlegg og inngangsbilletter til idrettsarrangementer dersom omsetningen overstiger to millioner pr år. Avgiftsplikten gjelder imidlertid ikke dersom 80 % av virksomheten er basert på frivillig innsats, jf. Finansdepartementet (2010).

¹⁹³ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 67. Det sentrale kriteriet er om virksomheten er egnet til å gå i overskudd. Det er ikke tilstrekkelig at virksomheten isolert sett gir inntekter, dersom utgiftene ved virksomheten overstiger inntektene, jf. Rt. 1985 s. 319.

¹⁹⁴ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 4 og skatteloven § 2-32 (1).

¹⁹⁵ Hvem som skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret er som utgangspunkt knyttet opp mot hva som utgjør en registreringsenhet i enhetsregisterloven, jf. Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 88. Organisasjoner som er delt opp i underavdelinger kan søke skattekontoret om at hver enkelt undergruppe blir vurdert som selvstendige avgiftssubjekter, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 (2). Fotballgruppa og håndballgruppa i et

3.2.2 Beregning av utgående merverdiavgift

Salg av reklametjenester faller innenfor merverdiavgiftsloven, og det skal derfor beregnes merverdiavgift når organisasjonsleddene selger reklametjenester. Det er organisasjonsleddene som er ansvarlig for å beregne og kreve inn merverdiavgiften.¹⁹⁶

Men sponsoravtaler kan innebære en forpliktelse for organisasjonsleddene til å levere mer enn bare reklametjenester. I tillegg til å reklamere for sponsoren, betaler organisasjonsleddene for eksempel idrettsutøvere for å holde kurs eller å bidra som personlige trenere for sponsorens medarbeidere.¹⁹⁷ Organisasjonsleddet kjøper da en undervisningstjeneste fra idrettsutøveren som selges videre til sponsoren.

Undervisningstjenester er unntatt fra avgiftsplikt, og det må derfor vurderes hva som menes med undervisningstjenester. Undervisning er kunnskapsformidlende, og må avgrenses mot konsulenttjenester (rådgivning), som ikke er unntatt fra avgiftsplikt.¹⁹⁸ Det må foretas en konkret vurdering av hva som er undervisning i det enkelte tilfellet, men både yrkesrelatert kursundervisning og undervisning som skal tilgodese personlige formål (som personlige trenere) faller som utgangspunkt inn under undervisningsbegrepet.¹⁹⁹

Organisasjonsleddene kan dermed drive omsetning av både avgiftsfrie og avgiftspliktige tjenester. Dersom vederlaget for de avgiftsfrie tjenestene ikke er særskilt bestemt i

idrettslag kan derfor vurderes hver for seg i forhold til om registreringsplikt har inntruffet, jf.

Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 88.

¹⁹⁶ Merverdiavgiftsloven § 11-1 (1).

¹⁹⁷ Tom Fremstad (2010).

¹⁹⁸ Merverdiavgiftsloven § 3-5 (1) og (3), og Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 138.

¹⁹⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 137. I det nye forslaget fra Finansdepartementet om utvidet merverdiavgiftsplikt for kultur og idrett, foreslås å innføre avgiftsplikt ved omsetning av undervisningstjenester. Men dette gjelder kun undervisning tilknyttet idrettsaktiviteter. Undervisning om kosthold eller mental helse vil fortsatt være unntatt, jf. høringsnotatet datert 16. Februar 2010.

kontrakten, må det foretas en skjønnsmessig vurdering av hvor mye av sponsormidlene som relaterer seg til slike tjenester. Det skal bare beregnes merverdiavgift av tjenester som er omfattet av merverdiavgiftsloven, selv om både avgiftspliktige og avgiftsfrie tjenester omsettes samtidig.²⁰⁰

3.2.3 Fradrag for inngående merverdiavgift

Dersom organisasjonsleddene driver avgiftspliktig sponsorvirksomhet, oppstår spørsmålet om de kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester de kjøper inn til virksomheten. Det er sponsorvirksomheten som først og fremst medfører at organisasjonsleddene blir avgiftspliktige subjekter.²⁰¹

Organisasjonsleddene har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader som refererer seg til den avgiftspliktige sponsorvirksomheten.²⁰² Dersom et organisasjonsledd må kjøpe tjenester for å sy på sponsormerker på draktene, eller en arrangør må kjøpe reklameskilt, er dette kostnader som knytter seg til den avgiftspliktige sponsorvirksomheten. Organisasjonsleddene vil derfor få fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av slike varer og tjenester.

Organisasjonsleddene får derimot ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som knytter seg til den avgiftsfrie delen av virksomheten. Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salg av billetter, medlemskap eller undervisningstjenester, fordi disse tjenestene er særskilt unntatt fra

²⁰⁰ Dersom organisasjonsleddene selger både avgiftsfrie og avgiftspliktige varer og tjenester samtidig til samme kjøper, må det godtgjøres med regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner at det ikke skal beregnes avgift av en del av omsetningen, jf. Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 297.

²⁰¹ Foreninger som finansierer driften med medlemskontingenter og dugnader, og ikke har overskudd som formål eller et faktisk vedvarende overskudd, vil ikke bli ansett for å drive næring, jf. Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 77.

²⁰² Merverdiavgiftsloven § 8-1.

merverdiavgiftsloven.²⁰³ Et organisasjonsledd får dermed som utgangspunkt ikke fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til å trykke opp billetter, medlemsbevis m.m., fordi disse kostnadene knytter seg til den avgiftsfrie delen av virksomheten.

Det kan imidlertid stille seg annerledes dersom en sponsor betaler for å reklamere på billetter eller medlemsbevis. Kostnadene til trykking vil da være en fellesanskaffelse som er til bruk både i den avgiftspliktige og avgiftsfrie delen av virksomheten. Strøm og kontorrekvisita er andre eksempler på utgifter som ikke kan henføres direkte til noen del av virksomheten. Utgangspunktet er at det da foreligger rett til et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift for slike utgifter.²⁰⁴ Fordelingen skal bygge på et forsvarlig skjønn og antatt bruk.²⁰⁵

Det er vanlig å bruke antatt omsetning innenfor/utenfor avgiftsområdet som fordelingsnøkkel mellom avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet. Men det kan være vanskelig å beregne omsetningen for en idrettsorganisasjon, og det kan derfor isteden tas utgangspunkt i antall medarbeidere og medgått tid til de ulike aktivitetene.²⁰⁶ Omsetning av varer og tjenester til nullsats skal regnes med som avgiftspliktig omsetning (for eksempel ved eksport), fordi det beregnes utgående merverdiavgift, selv om avgiftssatsen er satt til null prosent.²⁰⁷

Avgiftsmyndighetene fulgte over lengre tid en praksis med å nekte fradrag for inngående merverdiavgift, dersom varen *primært* var til bruk i den avgiftsfrie delen av virksomheten. Høyesterett tok stilling til spørsmålet i Hunsbedt- og Porthuset-dommene²⁰⁸, og slo fast at

²⁰³ Merverdiavgiftsloven § 3-5 og § 3-8.

²⁰⁴ Merverdiavgiftsloven § 8-2 (1).

²⁰⁵ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 557-558 og Deloitte (2007) s. 15.

²⁰⁶ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 558 og Deloitte (2007) s. 15-16.

²⁰⁷ Deloitte (2007) s. 16.

²⁰⁸ Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) og Rt. 2005 s. 951 (Porthuset).

det ikke var grunnlag for å innskrenke fradragsretten for inngående merverdiavgift uten klare holdepunkter for dette i lovgivningen.

Hunsbedt-dommen dreide seg om et aksjeselskap som finansierte driften til en rallycrosskjører ved reklamevirksomhet. Spørsmålet var om inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen, kunne føres til fradrag i den utgående merverdiavgiften på inntektene fra reklametjenestene. Høyesterett uttalte at det var tilstrekkelig for fradragsretten at oppofrelsen av kostnadene var relevant, og at kostnadene hadde en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Ettersom rallyvirksomheten ikke kunne skilles fra reklametjenestene, var vilkårene for fradragsrett oppfylt.

Forvaltningspraksis om at varen eller tjenesten primært måtte være til bruk i den avgiftsfrie delen av virksomheten for å oppnå fradragsrett, ble fraveket av Høyesterett på grunn av manglende holdepunkter for en slik innskrenkende fortolkning av lovteksten.

Organisasjonsleddene kan derfor få forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på varer som primært er anskaffet til bruk i den ikke-avgiftspliktige virksomheten, så lenge anskaffelsen også er relevant for idrettslagets avgiftspliktige virksomhet.²⁰⁹ Det følger av Hunsbedt- og Porthuset-dommene at det er den faktiske bruken som er avgjørende for om anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige eller avgiftsfrie delen av virksomheten.²¹⁰

Dersom den avgiftspliktige omsetningen er ubetydelig, dvs. ikke overstiger 5 % av den samlede omsetningen, skal det imidlertid ikke foretas et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.²¹¹ Det skal da ikke gis fradrag i hele tatt. Tilsvarende skal det gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift, dersom den avgiftsfrie omsetningen ikke overstiger 5 % av den samlede omsetningen.²¹² I Hunsbedt-dommen ble det ikke foretatt en forholdsmessig fordeling mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, fordi inntektene

²⁰⁹ Jf. også Deloitte (2007) s. 16.

²¹⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 559.

²¹¹ Merverdiavgiftsloven § 8-2 (3).

²¹² Merverdiavgiftsloven § 8-2 (4).

som relaterte seg til annet enn reklametjenester, utgjorde mindre enn 5 % av selskapets samlede inntekter.²¹³ Det ble derfor gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift.

Ved bygging av en idrettsarena kan det gis forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring av bygget, dersom anlegget som oppføres også skal benyttes til reklameeksponering. Kostnader til inngangsparti, hallgulv/isflate, gressmatte og tribuner med lyd-/lysanlegg, kan bli ansett som fellesanskaffelser fordi områdene blant annet skal brukes til avgiftspliktig reklamevirksomhet.²¹⁴

Det finnes dessuten kompensasjonssystemer for organisasjonsledd som må betale merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester. Norges Idrettsforbund har blant annet en støtteordning innad i organisasjonen, og Kulturdepartementet har sendt ut et høringsnotat med forslag om kompensasjon for merverdiavgift for frivillige organisasjoner.²¹⁵ Saken er på det nåværende tidspunkt fortsatt på høring, men forslaget antas og tre i kraft fra 1. juli 2010. Ordningen vil i så tilfelle få tilbakevirkende kraft, slik at merverdiavgiftskompensasjonen gjelder fra og med 1. januar 2010.

3.3 Idrettsutøvere

3.3.1 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Dersom en idrettsutøver kan anses som næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand, og omsetter avgiftspliktige tjenester for mer enn kr 50 000 pr år, skal utøveren registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Vurderingen av om en idrettsutøver er næringsdrivende, er som utgangspunkt den samme etter merverdiavgiftsloven som etter skatteloven.²¹⁶

Idrettsutøveren må utøve virksomhet av et visst omfang, som er egnet til å gi økonomisk

²¹³ Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)

²¹⁴ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 562.

²¹⁵ Høringsbrevet ble sendt ut 22. februar 2010, med høringsfrist én måned senere. Saken er imidlertid fortsatt under behandling.

²¹⁶ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 62 og Willumsen og Wilt (2010) s. 64.

overskudd og som drives for eierens egen regning og risiko, for å anses som næringsdrivende.²¹⁷

En idrettsutøver som mottar arbeidsinntekt fra et løperfond eller en idrettsklubb blir som utgangspunkt ikke ansett som næringsdrivende i skattelovens forstand. Spørsmålet er om slike idrettsutøvere likevel kan anses som næringsdrivende slik begrepet tolkes i merverdiavgiftsloven.

Det er holdepunkter for å si at begrepet ”næringsdrivende” ikke i enhver sammenheng skal tolkes likt i skatteloven og merverdiavgiftsloven.²¹⁸ Begrepet er nært sammenfallende i de to lovene, men det skal antageligvis mindre til for å bli ansett som næringsdrivende i merverdiavgiftsloven, enn i skatteloven. Høyesterett har uttalt i rettspraksis at ”[m]erverdiavgiftsloven og skatteloven opererer ikke med det samme næringsbegrep”.²¹⁹ Men hvorfor begrepet skal tolkes forskjellig eller hva forskjellene går ut på, har Høyesterett ikke uttalt seg om.

Antageligvis foreligger det visse forskjeller i vilkåret om at virksomheten må være egnet til å gå i overskudd.²²⁰ Forskjellen er begrunnet i at lovene ivaretar forskjellige hensyn, hvor konkurransehensynet gjør seg sterkt gjeldende i merverdiavgiftsloven.²²¹ Hensynet til nøytralitet mellom aktørene i markedet har medført at aktører som har innrettet virksomheten slik at den skal gå i null, har blitt ansett som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftsloven.²²² Slike aktører vil neppe bli ansett som næringsdrivende i relasjon til skatteloven, fordi virksomheten ikke vil være egnet til å gå i overskudd.²²³

²¹⁷ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 62 og Willumsen og Wilt (2010) s. 64.

²¹⁸ Christiansen (2010) note 20.

²¹⁹ Rt. 1994 s. 1064.

²²⁰ Willumsen og Wilt (2010) s. 74.

²²¹ Ibid. s. 68.

²²² Willumsen og Wilt (2010) s. 70 og Rt. 1994 s. 1064.

²²³ Willumsen og Wilt (2010) s. 71 og Rt. 1994 s. 1064.

I merverdiavgiftsloven er det objektive omsetningsvilkåret overordnet det subjektive vilkåret om at avgiftssubjektet må være næringsdrivene.²²⁴ Hensynet til nøytralitet i merverdiavgiftslovgivningen tilsier at ”samme type transaksjoner behandles likt uten hensyn til hvem som yter den”.²²⁵ Det som må være avgjørende er at det omsettes en avgiftspliktig reklametjeneste, og om virksomheten som sådan går i overskudd, må være mindre viktig i relasjon til merverdiavgiftsloven enn i forhold till skatteloven. I skatteloven er tilknytningen til skattesubjektet helt avgjørende for å skattelegge inntekten. Denne forskjellen resulterer i at næringsbegrepet praktiseres forskjellig i de to lovene.

Idrettsutøvere driver gjerne sponsorvirksomhet over en lengre periode for å finansiere idretten. I alle fall for enkeltutøvere, drives sponsorvirksomheten for egen regning og risiko, og *kan* gi et betydelig økonomisk overskudd. Til tross for at en idrettsutøver anses som arbeidstaker i skatteloven som følge av de spesielle reglene om løperfond, eller fordi en lagutøver har et ansettelsesforhold med klubben, kan utøveren trolig anses som næringsdrivende for sponsoraktiviteter slik begrepet tolkes i merverdiavgiftsloven.²²⁶ Selv i de tilfellene hvor sponsorinntektene ikke gir betydelige overskudd, men først og fremst dekker utgiftene, taler konkurransehensyn for at idrettsutøveren skal anses som næringsdrivende i merverdiavgiftsloven. Salg av reklametjenester i forbindelse med sponsorkontrakter bør derfor være avgiftspliktige uavhengig av om det er en lagutøver eller en enkeltutøver som selger tjenesten, og uavhengig av om vederlaget for tjenesten utbetales via et løperfond eller direkte til utøveren.

Finansdepartementet har i et brev av 29. mars 1996, gitt uttrykk for at idrettsutøvere i visse tilfeller kan fakturere reklametjenester uten beregning av merverdiavgift. Uttalelsen er

²²⁴ Gjems-Onstad og Kildal (2005) s. 43.

²²⁵ Ibid. s. 35.

²²⁶ Rt. 1994 s. 1064 (Bye) åpner for at en person kan motta lønnsinntekt og dermed være arbeidstaker i relasjon til skatteloven, og samtidig være næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftsloven.

inntatt i Merverdiavgiftshåndbokens utgave i 2010.²²⁷ Denne uttalelsen forutsetter antitetisk at idrettsutøvere som utgangspunkt skal fakturere merverdiavgift ved salg av reklametjenester, og må dermed kunne anses som næringsdrivende i merverdiavgiftsloven forstand.

Idrettsutøveren skal derfor antageligvis registreres i Merverdiavgiftsregisteret hvis omsetningen av reklametjenester overstiger kr 50 000 i løpet av en tolv måneders periode, hvilket den ofte vil gjøre hvis utøveren først anses for å være næringsdrivende i merverdiavgiftslovens forstand.²²⁸ Jeg er imidlertid ikke kjent med at det i praksis er noen idrettsutøvere som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret i Norge.

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret kan være en fordel for idrettsutøverne. De fleste sponsorene er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret og vil få fradrag for inngående merverdiavgift.²²⁹ Et påslag av merverdiavgift på reklametjenestene er derfor ingen reell kostnad for de fleste sponsorene, hvilket gjør at idrettsutøverne vil sitte igjen med tilsvarende sponsorinntekter som uten avgiftsbeleggingen. Men forskjellen er at registrerte idrettsutøverne vil få fradrag for inngående merverdiavgift, noe de ikke ville fått hvis de ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Registreringspliktige sponsorer vil kostnadsfritt kunne gjøre påslag for merverdiavgift, mens for sponsorer som ikke er registreringspliktige vil merverdiavgiften utgjøre en kostnad. Dermed kan avgiftsbeleggingen av sponsorinntektene medføre forskjellsbehandling mellom sponsorene. Idrettsutøverne vil dermed få mindre utbetalt fra sponsorer som ikke er registreringspliktige, med mindre disse sponsorene bærer merverdiavgiftskostnaden i tillegg til det opprinnelige sponsorbudsjettet. Det kan derfor bli mer attraktivt å bli sponset av en sponsor som er registreringspliktig i

²²⁷ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 453.

²²⁸ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) 1. pkt. og Idrett og Juss (2004) s. 313.

²²⁹ Merverdiavgiftsloven § 8-1.

Merverdiavgiftsregisteret enn en sponsor som ikke er det, fordi det kan medføre større inntekter for idrettsutøveren.

Wiersholm, Mellbye & Bech, advokatfirma AS er med i ”The European VAT Club”, som er en internasjonal sammenslutning av avgiftsadvokater fra 22 land.²³⁰ Under konferansen i Lisboa 8.-9. april 2010 stilte Wiersholm spørsmål til de øvrige medlemslandene om avgiftsbeleggingen av idrettsutøvere. Den generelle oppfatningen i de øvrige landene er at idrettsutøvere skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og at utøverne skal beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av reklametjenester. Registreringsplikten blir også fulgt opp i praksis, i motsetning til i Norge.

3.3.2 Beregning av utgående merverdiavgift

Idrettsutøvere selger først og fremst reklametjenester, og det skal som utgangspunkt beregnes utgående merverdiavgift ved salg av slike tjenester.²³¹ Ved vurderingen av hva reklametjenestene er verdt, må det tas utgangspunkt i hva sponsoren betaler for tjenesten. Spørsmålet om hva som utgjør vederlaget for reklametjenesten kan da komme på spissen.

Dersom sponsoravtalen inneholder bonusavtaler med et resultatavhengig element, i tillegg til en fast sum som skal betales i form av penger, varer eller tjenester, må bonusavtalene anses som en del av det vederlaget som sponsoren betaler for reklametjenesten.²³² Dette gjelder selv om bonusavtalen avhenger av en fremtidig begivenhet, slik at bonusutbetalingen skjer i etterkant av at reklametjenesten er levert. Bonusutbetalingen vil likevel være vederlag for en tjeneste som det skal betales merverdiavgift av, ettersom bonusavtalen er en del av sponsoravtalen som sådan. Utbetalingen må da tas med i vurderingen av hvor mye reklametjenesten er verdt.

²³⁰ Medlemslandene er Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Luxemburg, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Slovakia, Slovenia, Spania, Sverige, Sveits, Storbritannia, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike, jf. The European VAT Club (2010).

²³¹ Merverdiavgiftsloven § 3-1 (1).

²³² Deloitte (2007) s. 8.

Idrettsutøvere kan i likhet med organisasjonsleddene også levere undervisningstjenester som faller utenfor merverdiavgiftsloven, dersom de leies inn personlig eller via et organisasjonsledd for å holde kurs eller være personlige trenere. Det skal som utgangspunkt ikke beregnes utgående merverdiavgift ved salg av undervisningstjenester, verken når utøveren leies inn av sponsoren direkte, eller via et organisasjonsledd.²³³

Dersom vederlaget for tjenestene som faller utenfor merverdiavgiftsloven ikke er særskilt fastsatt i sponsoravtalen, må det foretas en skjønnsmessig vurdering av hvor mye av sponsormidlene som relaterer seg til slike tjenester, og som skal faktureres uten merverdiavgift.

Den generelle oppfatningen i medlemslandene i VAT Club er at det som utgangspunkt skal foretas en fordeling av sponsorinntektene på avgiftspliktige og avgiftsfrie tjenester som idrettsutøveren skal yte i henhold til sponsoravtalen. Men i flere av landene konsumerer den avgiftspliktige hovedytelsen (reklametjenesten) mindre tilleggssytelser som ikke er avgiftspliktige. En del av landene fritar imidlertid kun undervisningstjenester som relaterer seg til offentlig skole fra avgiftsplikt, slik at hele sponsorbeløpet uansett blir avgiftspliktig.

Dersom idrettsutøvere som mottar sponsormidler via løperfond skal betale merverdiavgift av sponsorinntektene, oppstår spørsmålet om hvordan dette praktisk sett skal håndteres når utøverne får sponsorinntekter inn på løperkontoen. Merverdiavgiften må antageligvis betales før inntektene settes inn på utøvernes konto i løperfondet, fordi fondet utsetter skatteleggingen av inntektene til det tidspunktet utøveren velger å ta midlene ut av fondet, men det finnes ingen tilsvarende hjemmel i avgiftslovgivningen om utsatt periodisering. Samme problematikk oppstår dersom utøverne kan få fradrag for inngående merverdiavgift, og skal få tilbakebetalt merverdiavgift fra myndighetene. Det finnes ingen hjemmel for å innbetale slike beløp til løperfondet, eller for å utsette skatteleggingen av

²³³ Merverdiavgiftsloven § 3-5.

slike midler. Den mest praktiske tilnærmingen er derfor muligens å holde avgiftsbeleggingen helt utenfor løperfondet, men dette er ikke avklart i praksis ettersom idrettsutøvere ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

3.3.3 Fradrag for inngående merverdiavgift

Ettersom idrettsutøvere kan være registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret, oppstår spørsmålet om utøverne kan få fradrag for inngående merverdiavgift. Inngående merverdiavgift ved kjøp av varer eller tjenester som knytter seg til selve sponsorvirksomheten, kan utøverne få fullt fradrag for.²³⁴ Derimot får utøveren som utgangspunkt ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som knytter seg til den delen av sponsorvirksomheten som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, for eksempel trykking av materiale i forbindelse med undervisningstjenester. Men dersom undervisningstjenestene ikke utgjør mer enn 5 % av den totale omsetningen, skal det likevel gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift.²³⁵

Idrettsutøverne mottar ofte treningsklær, sko og utstyr fra sponsorene, mot at de bruker dette i forbindelse med arrangementer. Utøveren leverer da en reklametjeneste til sponsoren, fordi utøveren reklamerer for sponsoren ved å benytte sponsorens produkter. Dette anses som en barteravtale, og idrettsutøveren anses da avgiftsmessig sett for å kjøpe utstyret fra sponsoren, mot betaling i form av reklametjenester. Utstyret er til bruk i den avgiftspliktige sponsorvirksomheten fordi utøveren reklamerer for sponsoren ved å benytte utstyret, og idrettsutøveren kan derfor få fradrag for inngående merverdiavgift dersom idrettsutøveren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.²³⁶

²³⁴ Skatteloven § 8-1.

²³⁵ Merverdiavgiftsloven § 8-2 (4).

²³⁶ Merverdiavgiftsloven § 8-1.

For utgifter til varer og tjenester som er til bruk både i den avgiftspliktige og avgiftsfrie delen av sponsorvirksomheten, gis det et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.²³⁷

I medlemslandene i VAT Club er den generelle oppfatningen at det skal gis fradrag for inngående merverdiavgift dersom idrettsutøveren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftsfrie tjenester, som for eksempel undervisningstjenester, er ikke særlig praktisk i de fleste medlemslandene. Dette skyldes enten at undervisningstjenester innen idretten ikke er unntatt fra avgiftsplikt, eller at undervisningstjenester vil være en avgiftsfri tilleggsytelse som konsumeres av den avgiftspliktige hovedytelsen.

3.4 Sponsorene

3.4.1 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Sponsorene vil stort sett alltid være næringsdrivende, og er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret når de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester for mer enn kr 50 000 pr år.²³⁸

Enkelte sponsorer vil imidlertid ikke være registreringspliktige fordi de ikke driver med omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester. Hovedregelen er at omsetningen av varer og tjenester er avgiftspliktig, med mindre omsetningen er særskilt unntatt fra loven. Omsetning av finansielle tjenester er for eksempel unntatt fra avgiftsplikt.²³⁹ Det er ikke de finansielle institusjonene som er unntatt fra avgiftsplikt, men en rekke finansielle tjenester som disse institusjonene tilbyr. Banker og forsikringsselskaper er dermed ikke registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret, med mindre de i tillegg driver annen virksomhet som er ikke unntatt fra loven.

²³⁷ Merverdiavgiftsloven § 8-2 (1).

²³⁸ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (1) 1. pkt.

²³⁹ Merverdiavgiftsloven § 3-6.

3.4.2 Beregning av utgående merverdiavgift

Når sponsorene kjøper reklametjenester fra sponsorobjektene, betaler sponsoren ofte for reklametjenestene med varer som de produserer selv, i tillegg til å betale i form av penger. Spørsmålet oppstår da om dette skal anses som uttak av varer fra bedriften til annet enn privat bruk, eller som omsetning av varer i form av bytte mot en reklametjeneste.

Svaret avhenger av om sponsoravtalen har reklameverdi for bedriften eller ikke. Dersom sponsoravtalen har reklameverdi, vil bedriften få et vederlag i form av reklametjenester i retur for varene, og det foreligger da omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.²⁴⁰

Sponsoravtalen har som oftest en reklameverdi for bedriften dersom sponsorobjektet er en profesjonell utøver. Hvis avtalen ikke har reklameverdi, får bedriften ikke noe vederlag for varene. Det foreligger da en avgiftsfri gave. Men for at bedriften skal kunne gi bort en gave, må varene tas ut av virksomheten. Ved uttak foreligger det ingen motytelse, men uttaket er likevel gjenstand for avgiftsplikt.²⁴¹

Dersom sponsoravtalen har en reklameverdi for sponsoren, blir sponsoren avgiftsmessig ansett for å selge varer til sponsorobjektet, mot betaling i form av reklametjenester. Det skal beregnes utgående merverdiavgift ved salg av klær, sko og treningsutstyr.²⁴²

Utgangspunktet for beregningen av merverdiavgiften er prisen på den leverte varen, men avgiftsgrunnlaget kan ikke settes lavere enn alminnelig omsetningsverdi.²⁴³

²⁴⁰ Merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav a.

²⁴¹ Merverdiavgiftsloven § 3-21.

²⁴² Dersom sponsoren kun skal levere varer eller tjenester som vederlag for reklametjenestene, er det viktig å ta i betraktning at merverdiavgiften skal betales videre til staten. Hvis sponsoren betaler for merverdiavgiften i form av varer eller tjenester, må sponsorobjektet uansett betale merverdiavgift videre i form av penger til myndighetene. Dette krever en viss likviditet hos sponsorobjektet. Det bør derfor avtales at selve merverdiavgiften betales til sponsorobjektet i form av penger.

²⁴³ Merverdiavgiftsloven § 4-3 (1) og Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 315.

3.4.3 Fradrag for inngående merverdiavgift

Sponsorer som er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret, vil få fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av reklametjenester fra et sponsorobjekt.²⁴⁴

Merverdiavgiften medfører derfor som utgangspunkt ingen kostnad for disse sponsorene.

Banker og forsikringsselskaper er eksempler på sponsorer som kun i begrenset grad driver avgiftspliktig virksomhet, fordi omsetning av de fleste tjenestene disse tilbyr faller utenfor merverdiavgiftsloven. Dersom sponsorene ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil de ikke få fradrag for inngående merverdiavgift.²⁴⁵ Merverdiavgift som påløper ved kjøp av reklametjenester fra sponsorobjekter vil dermed være en kostnad som en av partene må bære. Det er derfor viktig å avtale om merverdiavgift skal komme i tillegg til sponsorbøpet eller ikke, dersom det inngås sponsorkontrakter med sponsorer som ikke er registreringspliktige.

3.5 Internasjonale merverdiavgiftsspørsmål

3.5.1 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Merverdiavgiftsloven kommer som utgangspunkt ikke til anvendelse for virksomhet som drives utenfor avgiftsområdet.²⁴⁶ Med avgiftsområdet menes i all hovedsak det norske fastlandet.²⁴⁷ Subjekter som ikke driver virksomhet i Norge av en viss størrelse, har ikke registreringsrett eller -plikt i Merverdiavgiftsregisteret, uavhengig av hvor subjektet er bosatt eller hjemhørende.²⁴⁸

²⁴⁴ Merverdiavgiftsloven § 8-1.

²⁴⁵ L.c.

²⁴⁶ Merverdiavgiftsloven § 1-2 (1).

²⁴⁷ Merverdiavgiftsområdet er definert i merverdiavgiftsloven § 1-2 (2) til å utgjøre ”det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene”.

²⁴⁸ Christiansen (2010) note 25.

3.5.1.1 Utenlandske sponserers registreringsplikt i Norge

Utenlandske sponsorer som *driver omsetning* i Norge, har registreringsplikt på lik linje med innenlandske næringsdrivende.²⁴⁹ Utenlandske sponsorer som ikke har forretningssted i Norge, men likevel driver omsetning her, må imidlertid registreres via en norsk representant.²⁵⁰ Representantregistrering sikrer at den utenlandske sponsoren får fradrag for inngående merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester her i landet.²⁵¹

Utenlandske sponsorer som *ikke har omsetning* i Norge, skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom en utenlandsk sponsor leverer varer til idrettsutøvere i Norge, driver ikke sponsoren virksomhet i Norge. Sponsorvirksomheten medfører ikke omsetning av varer innenfor merverdiavgiftsområdet. Slik sponsorvirksomhet vil ikke i seg selv være tilstrekkelig til registreringsrett i Merverdiavgiftsregisteret, fordi sponsoren ikke driver aktiv omsetning her i landet.²⁵² Innførsel er imidlertid et selvstendig grunnlag for innkreving av merverdiavgift, men krever ikke registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Innførselsmerverdiavgift på varene blir beregnet og oppkrevet av Tollvesenet ved innførselen.²⁵³

Utenlandske sponsorer som ikke driver omsetning i Norge, og som derfor ikke har registreringsrett i Merverdiavgiftsregisteret, kan likevel pådra seg norsk merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester i Norge. For eksempel kan sponsorene pådra seg merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige annonsetjenester her i landet. Ettersom den utenlandske sponsoren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, får sponsoren ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester, slik en registrert bedrift ville fått. Det

²⁴⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 81.

²⁵⁰ Merverdiavgiftsloven § 2-1 (5). Bakgrunnen for en denne regelen er at det skal være lettere å inndrive avgiften.

²⁵¹ Gjems-Onstad og Kildal (2005) s. 55.

²⁵² L.c.

²⁵³ Merverdiavgiftsloven § 11-2 og Christiansen (2010) note 25.

er imidlertid i visse tilfeller adgang til å få refundert inngående merverdiavgift for utenlandske bedrifter som ikke har hatt omsetning i Norge de siste 12 månedene.²⁵⁴

3.5.1.2 Utenlandske idrettsutøveres registreringsplikt i Norge

Idrettsutøvere som er bosatt i utlandet kan være registreringspliktige i det norske Merverdiavgiftsregisteret, på samme vilkår som idrettsutøvere bosatt i Norge. Det avgjørende for registreringsplikten er om idrettsutøveren kan anses som næringsdrivende, og om utøveren driver omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet, for mer enn kr 50 000 pr år.²⁵⁵

3.5.2 Innførsel og utførsel av tjenester som ikke er fjernleverbare

Idrettsutøvere leverer hovedsakelig reklametjenester til sponsorene. Reklametjenester blir generelt sett ansett for å være fjernleverbare tjenester. Med fjernleverbare tjenester forstås tjenester hvor utførselen eller leveringen ”ikke, eller vanskelig, kan knyttes til et bestemt fysisk sted, som for eksempel omsetning av konsulenttjenester eller reklametjenester”.²⁵⁶

De fleste reklametjenestene som idrettsutøverne leverer til sponsoren, krever imidlertid en fysisk tilstedeværelse fra idrettsutøverens side. Dersom utøveren lar seg avbilde for sponsoren, eller eksponerer reklame under et idrettsarrangement for eksempel ved å bære plagg med sponsorens logo, krever det at idrettsutøveren er fysisk til stede ved leveringen av reklametjenesten. Reklametjenesten er da ikke fjernleverbar, fordi leveringen av tjenesten er knyttet til et bestemt fysisk sted.

At reklamen blir eksponert verden over via media, og således kan rette seg mot både det norske og det internasjonale markedet, medfører ikke at reklametjenesten kan anses som fjernleverbar. Ved vurderingen av om reklametjenesten kan anses fjernleverbar, må det tas

²⁵⁴ Merverdiavgiftsloven § 10-1.

²⁵⁵ Merverdiavgiftsloven § 1-2, § 2-1 og § 3-1.

²⁵⁶ Merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav i.

utgangspunkt i hva idrettsutøverens innsatsfaktor består av. Det må tas hensyn til at idrettsutøveren har levert sin tjeneste når utøveren for eksempel har båret sponsorens logo under idrettsarrangementet. At reklamen senere spres via media til andre land, har ikke noe med selve leveringen av reklametjenesten å gjøre. Idrettsutøveren kan uansett ikke motsette seg avbildning som gjengir hendelser av allmenn interesse, som for eksempel reportasjer i media fra idrettsarrangementer.²⁵⁷

Tjenester som knytter seg til et bestemt fysisk sted, skal avgiftsbelegges der hvor tjenesten leveres. Dersom slike reklametjenester leveres i Norge, skal tjenestene avgiftsbelegges i Norge, selv om både idrettsutøveren og sponsoren er bosatt/hjemmehørende i et annet land. Begrunnelsen for dette er at reklametjenesten blir ansett for å være omsatt i Norge, og er derfor avgiftspliktig her i landet.²⁵⁸ Men avgiftsbelegging forutsetter at idrettsutøveren er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret i Norge.

På den annen side skal tjenesten ikke avgiftsbelegges i Norge, så fremt reklamen fysisk blir eksponert under et arrangement i utlandet, selv om både idrettsutøveren og sponsoren er bosatt/hjemmehørende i Norge.²⁵⁹ Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av tjenester som er ”til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet”.²⁶⁰ Dette er også i overensstemmelse med Finansdepartementets uttalelse i et brev fra 29. mars 1996, som er inntatt i Merverdiavgiftshåndbokens utgave i 2010. Finansdepartementet uttalte at: ”den omsatte reklametjenesten må anses utført i utlandet når en sponsors logo blir eksponert under arrangementet i utlandet. Den del av sponsoravtalen som gjelder arrangement i utlandet, kan derfor faktureres uten beregning av merverdiavgift”.²⁶¹ Departementet gir uttrykk for at omsetningen av reklametjenesten skal knyttes til den fysiske eksponeringen av reklamen, og forutsetter dermed at tjenesten ikke er fjernleverbar. Reklametjenestene

²⁵⁷ Åndsverkloven § 45c (1) bokstav c.

²⁵⁸ Merverdiavgiftsloven § 3-1 (1).

²⁵⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 453.

²⁶⁰ Merverdiavgiftsloven § 6-22 (1) og Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 451.

²⁶¹ Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 453.

skal anses eksportert til utlandet, dersom den fysiske eksponeringen av reklamen skjer i utlandet.

Representantene for medlemslandene i VAT Club ga uttrykk for at den generelle oppfatningen i Europa er at reklametjenestene skal avgiftsbelegges i det landet hvor sponsoren (mottakeren av reklametjenestene) er hjemmehørende. Det har derfor ingenting å si hvor tjenesten faktisk utføres. I motsetning til norsk rett, vil ikke den delen av sponsorkontrakten som knytter seg til levering av reklametjenester i et annet land, bli fritatt for merverdiavgift. Denne forskjellen kan medføre at det oppstår tilfeller med dobbel avgiftsbelegging av reklametjenester, eller at reklametjenester ikke avgiftsbelegges i det hele tatt. Men i motsetning til i skatteretten, har vi ingen internasjonale avtaler som skal forhindre dette.

3.5.3 Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester

En tjeneste som derimot kan sies å være fjernleverbar, er tjenesten som idrettsutøveren leverer ved å samtykke til at sponsoren bruker utøverens bilde i markedsføringen. Dersom bildet ikke gjengir en hendelse av allmenn interesse, kreves det samtykke for at bildet skal kunne offentliggjøres.²⁶² Innsatsfaktoren som utøveren må prestere, er da å gi en tillatelse til at bildet kan blir eksponert for reklameformål. Denne tjenesten kan antageligvis ikke knyttes til et bestemt fysisk sted, og må da anses som fjernleverbar.

Fjernleverbare tjenester som er ”kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet”²⁶³, er avgiftspliktige her i landet dersom mottakeren av tjenestene er hjemmehørende i Norge.²⁶⁴ Dersom en sponsor som er hjemmehørende i Norge kjøper retten til å bruke en idrettsutøvers bilde i markedsføringen, og utøveren er bosatt i utlandet, importerer

²⁶² Åndsverkloven § 45c (1).

²⁶³ Merverdiavgiftsloven § 3-30 (1).

²⁶⁴ Merverdiavgiftsloven § 3-30 (2).

sponsoren en avgiftspliktig tjeneste til Norge, som skal avgiftsbelegges ved innførselen.²⁶⁵

Utgangspunktet er at det er selgeren som er ansvarlig for å beregne og kreve inn merverdiavgift og betale denne videre til staten.²⁶⁶ Men ved import av fjernleverbare tjenester fra utlandet, er det imidlertid den norske sponsoren, og ikke den utenlandske idrettsutøveren som skal beregne og betale merverdiavgiften (”reverse charge”).²⁶⁷

Dersom en sponsor som er hjemmehørende i utlandet kjøper retten til å bruke en norsk idrettutøvers bilde, eksporterer idrettsutøveren en reklametjeneste til utlandet.

Fjernleverbare tjenester som er ”til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet”²⁶⁸, er fritatt for merverdiavgift dersom kjøperen av reklametjenestene er hjemmehørende i utlandet.²⁶⁹

Fritak for merverdiavgift betyr at det skal beregnes utgående merverdiavgift, men at avgiften utgjør null prosent.²⁷⁰ Fjernleverbare reklametjenester som eksporteres til utlandet, skal dermed være fritatt for merverdiavgift dersom sponsoren er hjemmehørende i utlandet.

3.5.4 Innførsel og utførsel av varer

Det skal beregnes merverdiavgift av varer som innføres til Norge.²⁷¹ Dersom en utenlandsk sponsor leverer treningsutstyr til en idrettsutøver i Norge, importeres varer til Norge. Det foreligger en generell avgiftsplikt for import av varer, og det er ikke krav om at sponsoren må få et vederlag i retur. Det kan uansett vanskelig tenkes tilfeller hvor sponsoren leverer utstyr til utøveren, uten at sponsoren mottar en reklametjeneste, fordi det som oftest er en

²⁶⁵ Merverdiavgiftsloven § 3-30 (1).

²⁶⁶ Merverdiavgiftsloven § 11-1 (1).

²⁶⁷ Merverdiavgiftsloven § 11-3 (1) og Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 663. Dersom mottakeren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal det kun betales merverdiavgift når kjøpet overstiger kr 2 000.

²⁶⁸ Merverdiavgiftsloven § 6-22 (1).

²⁶⁹ Merverdiavgiftsloven § 6-22 (2).

²⁷⁰ L.c. Bestemmelsen gir selgeren en rett til å fakturere med nullsats dersom selger følger visse retningslinjer. Enkelte varer krever for eksempel tolldeklarasjon, og skal utekspederes gjennom tollmyndighetene.

²⁷¹ Merverdiavgiftsloven § 3-29. Enkelte unntak følger av kapittel 7 i merverdiavgiftsloven.

reklametjeneste i seg selv at idrettsutøveren benytter sponsorens produkter.

Merverdiavgiften blir beregnet og oppkrevet av Tollvesenet når varen innføres til landet, og det er den som anses som vareeier som er ansvarlig for å betale inn avgiften.²⁷²

Dersom en bedrift som er hjemmehørende i Norge sponser en idrettsutøver bosatt i utlandet med treningsutstyr, foreligger det eksport av varer ut av merverdiavgiftsområdet.

Utførselen av varene er da fritatt for merverdiavgift.²⁷³

4 Rettspolitiske betraktninger om skatteregler og sponning

4.1 Bør sponsorenes forretningsforbindelser og egne ansatte skattelegges for fordelene de oppnår ved deltagelse på sponsturer?

Det hender at sponsorene tilbyr sine ansatte og forretningsforbindelser å bli med på såkalte sponsturer. Dersom sponsorens kunder og ansatte velger å benytte seg av dette tilbudet, kan de imidlertid bli skattelagt for fordelene de oppnår, ved at de ikke må betale for reisen.²⁷⁴ Begrunnelsen for å skattelegge en slik fordel, er at arbeidsinntekten ikke skal kunne unndras fra skatteplikt, ved at den utbetales i form av naturalytelser istedenfor penger.²⁷⁵

Det er imidlertid ikke bare sponsorenes ansatte og forretningsforbindelser som har en interesse i at sponsorene arrangerer slike sponsturer. Sponsturer har først og fremst en verdi for sponsorene selv. Sponsorene ønsker å ta med seg kunder og ansatte på turer for å skape et hyggelig sosialt miljø og å bygge nettverk. Kundebehandling er svært viktig for å holde på eksisterende kunder, og for å trekke til seg nye kunder. Belønninger til de ansatte

²⁷² Merverdiavgiftsloven § 11-2 og tolloven kapittel 2.

²⁷³ Merverdiavgiftsloven § 6-21.

²⁷⁴ Skatteloven § 5-1 (1) og jf. punkt 2.3 og punkt 2.4 ovenfor.

²⁷⁵ Zimmer (2009)a, s. 126.

for gode arbeidsresultater skaper økt arbeidsmotivasjon og samhold blant arbeidstakerne, noe sponsoren naturligvis er tjent med.

Norske myndigheter mener det er viktig med idrett, og ønsker at næringslivet skal støtte idretten.²⁷⁶ Men myndighetenes ønske om at idretten skal finansieres gjennom næringslivet, kan stå i fare for å bli motvirket av skattereglene. For en tid tilbake var det svært vanlig å ta med seg ansatte og forretningsforbindelser på sponsorturer for å støtte opp om idretten.²⁷⁷ Det var da også veldig attraktivt å være sponsor, fordi sponsoren fikk levert både en reklametjeneste fra sponsorobjektet, og fikk også muligheten til å ta med seg ansatte og kunder på et sosialt arrangement.

Skattereglene har imidlertid gjort det mindre attraktivt å dra på slike sponsorturer, fordi skattemyndighetene nå faktisk skattelegger sponsorenes kunder og ansatte for fordelene de oppnår. Utviklingen går derfor i retning av at det nesten er helt slutt på sponsorturer, ettersom mange ansatte ikke ønsker å delta på slike arrangementer når de må skatte av fordelene.²⁷⁸ Resultatet er at bedriftene mister et gode ved å være sponsor for idretten, og det blir da mindre attraktivt å være sponsor.

Spørsmålet er om ikke myndighetene går for langt i å skattelegge fordeler som kunder og ansatte oppnår ved deltagelse på slike sponsorturer. Det er til slutt idretten som må ”betale” for denne skatteleggingen, fordi idretten ender opp med færre eller mindre lønnsomme sponsorkontrakter. Morten Schønfeldt som er markedsdirektør i Norges Idrettsforbund, har uttrykt i media at Idrettsforbundet er mindre attraktivt for sponsorene fordi de har mistet ett av produktene som de kan tilby, og har nå gått bort fra å invitere med seg store grupper mennesker på slike turer.²⁷⁹ Skattereglene er etter Schønfeldts mening så strenge at

²⁷⁶ Fridstrøm og Ellingvåg (2010)a.

²⁷⁷ L.c.

²⁷⁸ L.c.

²⁷⁹ L.c.

sponsorene velger å avstå fra å være sponsorer for idretten.²⁸⁰ Gerhard Heiberg, leder av markedskommisjonen i Den internasjonale olympiske komité, er av samme oppfatning.²⁸¹ Heiberg mener at skattemyndighetene går for langt i skatteleggingen, og at de ”forfølger nesten folk som har vært invitert på arrangementer”.²⁸²

Skatteleggingen av sponsorenes kunder og ansatte får dermed en uheldig konsekvens for idretten. Det er viktig å skattelegge fordeler som arbeidstakeren oppnår på grunn av sitt arbeid, men når det til slutt er idretten som må betale for denne skatteleggingen, kan man stille spørsmål ved om regelen får slike uheldige ringvirkninger at beskatningen bør lempes noe. Dersom sponsorturer hadde vært beskattet lempeligere ville antageligvis flere sponsorer benyttet seg av muligheten til å arrangere sponsorturer. Dette ville igjen føre til større oppslutning rundt idrettsarrangementene. Disse hensynene kan tale for en lempeligere beskatning av kunder og ansatte som ønsker å støtte opp om idretten.

På den annen side vil sponsorenes kunder og ansatte kunne få en betydelig fordel selv om de faktisk velger å betale skatt av den fordelen de oppnår. Dersom de velger å skatte av verdien av turen, er dette et betydelig rimeligere alternativ enn å betale hele turen selv. Det hender også at sponsorene velger å gi de ansatte en kompensasjon for den skatten de må betale, på grunn av fordelene de oppnår ved slike arrangementer.²⁸³ Men dette er en dyr kostnad for sponsorene, som i tillegg til å betale for hele arrangementet, må ut med betydelige summer til dekning av skatt. Dersom de ansatte får en slik skattekompensasjon fra arbeidsgiveren, vil dette også imidlertid være en fordel som de ansatte skal skatte av som fordel vunnet ved arbeid.²⁸⁴

²⁸⁰ Fridstrøm og Ellingvåg (2010)a.

²⁸¹ L.c.

²⁸² Fridstrøm og Ellingvåg (2010)b.

²⁸³ Bogdan Lis (2010).

²⁸⁴ Skatteloven § 5-1 (1).

4.2 Gjør norske skatteregler det lønnsomt å flytte utenlands for norske idrettsutøvere?

Idrettsutøvere på høyt nivå opptjener inntekt i mange land, og reiser mye på tvers av landegrensene. Hvor utøverne er bosatt mens idrettskarrieren er på topp kan være av mindre betydning for utøveren. Men det kan være svært interessant for idrettsutøvere å melde flytting til utlandet dersom dette medfører at de kan spare betydelige summer i skatt.

Statsborgerskapet er det avgjørende kriteriet innen idretten, og ikke hvor utøveren velger å bosette seg. Idrettsutøvere som er norske statsborgere kan derfor flytte til utlandet og samtidig beholde plassen på det norske landslaget. Det avgjørende kriteriet for hvor inntekten skal beskattes er imidlertid som utgangspunkt hvor idrettsutøveren er bosatt. For eksempel skal sponsorkontrakter som ikke knytter seg til et bestemt arrangement i utlandet, skattelegges der hvor utøveren er bosatt. Dette kan gjøre det gunstig for idrettsutøvere å flytte til et land hvor skattereglene er lempeligere enn i Norge. Dersom en norsk utøver er bosatt i utlandet og konkurrerer i Norge, vil utøveren bli beskattet etter artistskatteloven for inntekter som knytter seg til arrangementer her i landet.²⁸⁵ Artistskatten er betydelig lavere enn alminnelig inntektsskatt.²⁸⁶

Store forskjeller mellom beskatningsreglene i Europa, gjør det fristende å velge bosted ut i fra skattereglene, særlig i de tilfellene hvor det er korte avstander mellom landegrensene. Sveits, Østerrike, Monaco og Spania er eksempler på land som kan være gunstige å bosette seg i på grunn av lave skattesatser. Myndighetene i Spania har blant annet utarbeidet et gunstig skatteregime for utenlandske fotballspillere, slik at Spania kan tiltrekke seg fotballspillere som er på et høyt nivå.²⁸⁷ Portugal er i gang med å gjøre lignende tiltak for å

²⁸⁵ Inntekter som anses opptjent her i landet kan for eksempel være sponsoravtaler knyttet til et bestemt arrangement, premiepenger for å vinne eller sette bestemte rekorder, og startpenger (særlig friidrett).

²⁸⁶ Artistskatten er 15 % av bruttoinntekten, med fradrag for utgifter til transport, kost, losji og agentprovisjon, mens alminnelig inntektsskatt er nærmere 50 % av nettoinntekten for idrettsutøvere som tjener godt.

²⁸⁷ Arne Steen (2010).

tiltrekke seg individuelle utøvere.²⁸⁸

Tyskland har derimot svært strenge skatteregler for idrettsutøvere. Skatteprosenten for artister og idrettsutøvere som ikke er bosatt i Tyskland, men som likevel opptjener inntekt der, er 25 % av bruttoinntekten uten fradrag for noen utgifter.²⁸⁹ Når det ikke gis fradrag for utgifter og skattesatsen er såpass høy, kan idrettsutøverne fort gå med underskudd dersom utgiftene er store. Det kan derfor tenkes at idrettsutøvere som konkurrerer mye i Tyskland, skattemessig kan tjene på å være bosatt der, slik at utøveren faller inn under den alminnelige inntektsbeskatningen fremfor å bli skattelagt som en idrettsutøver bosatt i utlandet.

At det skattemessig i mange tilfeller er svært lønnsomt å flytte utenlands for idrettsutøvere, bør vektlegges i vurderingen av hvordan idrettsutøvere bosatt i Norge skal skattelegges. Idretten vil på mange måter være tjent med at utøverne fortsetter å bo i Norge, i tillegg til at når utøverne flytter utenlands, betaler de ikke alminnelig inntektsskatt til Norge i det hele tatt (kun artistskatt).²⁹⁰ Ettersom idrettsutøverne ofte har betydelige inntekter som kommer til beskatning i bostedslandet, som for eksempel generelle sponsorkontrakter, kan det være bedre å skattelegge inntekten med en lav prosentsats slik at idrettsutøverne muligens fortsette å bo i Norge, fremfor at de flytter ut av landet på grunn av skattereglene.

²⁸⁸ Arne Steen (2010).

²⁸⁹ Ot. prp. Nr. 77 (1995-96) s. 12, 2. sp.

²⁹⁰ Det finnes imidlertid bestemmelser i skatteloven som medfører at utøverne anses bosatt i Norge en stund etter at de har flyttet utenlands, jf. skatteloven § 2-1 (3).

Forkortelser

Flg.	Følgende
Ibid.	Latinsk forkortelse for ibidem, som betyr ”på samme sted”. Brukes for å henvise til samme verk som sitert ovenfor.
Jf.	Jamfør, jevnfør
L.c.	Latinsk forkortelse for loco citato, som betyr ”på det siterte sted”. Brukes for å henvise til samme side i samme verk som sitert ovenfor.
Mv.	Med videre
Nr.	Nummer
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
Pkt.	Punktum
RG	Rettens Gang
Rt.	Norsk Rettstidende
S.	Side
Sp.	Spalte
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Utgitt av Ligningsutvalget.

Litteraturregister

Lover:

- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58.
- 2007 Lov om toll og vareførsel (tolloven) av 21. desember 2007 nr. 119.
- 2005 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19.
- 1996 Lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) av 13. desember 1996 nr. 87.
- 1995 Lov om lotterier mv. (lotteriloven) av 24. februar 1995 nr. 11.
- 1992 Lov om pengespill mv. (pengespilloven) av 28. august 1992 nr. 103.
- 1992 Lov om kringkasting (kringkastingsloven) av 4. desember 1992 nr. 127.
- 1989 Lov om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven) av 2. juni 1989 nr. 27.
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1973 Lov om vern mot tobakksskader (tobakksskadeloven) av 9. mars 1973 nr. 14.
- 1961 Lov om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven) av 12. mai 1961 nr. 2.
- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8.

Forskrifter:

- 2005 Forskrift om omsetning av alkoholholdig drikk mv. av 8. juni 2005 nr. 538.
- 1999 Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr 14, av 22. november 1999 nr. 1160.
- 1997 Forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. av 17. desember 1997 nr. 1400.

Forarbeider:

- Ot.prp. nr. 77 (1995-96) Lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.
- Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov.

Traktater:

- OECDs mønsteravtale OECD. *Model convention with respect to taxes on income and on capital*. I: Model convention with respect to taxes on income and on capital: Condensed version 17 July 2008. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008, s. 17-42.

Annet regelverk:

- NIF-loven Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komités lov av 12. mai 2007 nr. 1.
- Standardvedtektene Standardvedtekter for særforbundenes fond for aktive idrettsutøvere. I: Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25. Oslo, 1998.

Norsk rettspraksis:

Rt. 2005 s. 951	(Porthuset)
Rt. 2003 s. 1821	(Hunsbedt)
Rt. 2000 s. 46	
Rt. 1997 s. 1602	
Rt. 1994 s. 1064	(Bye)
Rt. 1991 s. 1182	(Brenden)
Rt. 1985 s. 917	(Ernst G. Mortensen)
Rt. 1985 s. 319	(Ringnes)
RG 2007 s. 1196	(Eidsivating lagmannsrett)

Engelsk rettspraksis:

Agassi v. Robinson	House of Lords, 17. mai 2006. Session 2005-06 [2006]UKHL 23.
--------------------	---

Annen praksis:

Utv. 2006 s. 490
Utv. 1995 s. 707
Utv. 1993 s. 1580

Juridisk teori:

- Boehlke (1998) Boehlke, Henrik. *Skattelegging av idrettsutøvere*. I: Skattebetalerforeningens skriftserie nr. 25. Oslo, 1998.
- Gjems-Onstad og Kildal (2005) Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. *Lærebok i merverdiavgift*. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2005.
- Idrett og Juss (2004) *Idrett og Juss*. Redigert av Gunnar-Martin Kjenner. 3. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2004.
- Lignings-ABC (2010) *Lignings-ABC 2009/10*. 31. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2010.
- Merverdiavgiftshåndboken (2010) *Merverdiavgiftshåndboken*. 6. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2010.
- Norsk skatteavtalerett (2006) *Norsk skatteavtalerett*. Arvid Aage Skaar ... [et al.]. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2006.
- OECDs kommentarutgave (2008) OECD. *Commentaries in the articles of the model tax convention*. I: Model convention with respect to taxes on income and on capital: Condensed version 17 July 2008. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008, s. 43-373.
- Willumsen og Wilt (2010) Willumsen, Tor og Frédéric Wilt. *Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellig næringsbegrep?* I: Skatterett. 2010, s. 62-74.
- Woxholth (2009) Woxholth, Geir. *Avtalerett*. 7. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2009.

- Woxholth (1993) Woxholth, Geir. *Idrettens sponsoravtaler: En analyse av idrettsorganisasjonens, sponsorens og utøverens rettsposisjoner under idrettens sponsoravtaler*. Oslo: Juridisk Forlag, 1993.
- Zimmer (2009)a Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009.
- Zimmer (2009)b Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009.
- Artikler:
- Andreassen (2010) Andreassen, Thorleif. *Må gi til fattige for å få fra de rike*. I: Aftenposten. 28. januar 2010.
- Fridstrøm og Ellingvåg (2010)a Fridstrøm, Jo Martin og Ørjan F. Ellingvåg. *Det er mindre haraball enn før*. I: Dagens Næringsliv. 13. februar 2010.
- Fridstrøm og Ellingvåg (2010)b Fridstrøm, Jo Martin og Ørjan F. Ellingvåg. *Savner norske OL-sponsorer*. I: Dagens Næringsliv. 10. februar 2010.
- Furuly (2010) Furuly, Jan Gunnar. *Kultursponsing faller kraftig*. I: Aftenposten. 28. januar 2010.

Internett:

Birken (2010)

Birken. *Om Birkebeinerselskapene*.

<http://www.birkebeiner.no/>

Om-Birkebeinerarrangementene/ [Sitert 22. april 2010].

Christiansen (2010)

Christiansen, Kari Elisabeth. *Kommentar til merverdiavgiftsloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon [Sitert 15. april 2010].

Deloitte (2007)

Deloitte Advokatfirma DA. *Til Norges Idrettsforbund: Veileder: Merverdiavgift, sponsor-/ barteravtaler og undervisning*. Oslo, 2007.

<http://www.nif.idrett.no/files/%7BBBD5C981F-7156-45A7-98F9-A1343FF96A0C%7D.pdf> [Sitert 15. april 2010].

Farbrot (2010)a

Farbrot, Audun. *Sponsing krever god match*.

<http://www.bi.no/Hovedstruktur/Forskning-20/Nyheter-20/Nyheter-2010/Sponsing-krever-god-match/> [Sitert 16. april 2010].

Farbrot (2010)b

Farbrot, Audun. *Avkler myter om kultursponsing*.

<http://www.bi.no/Hovedstruktur/Forskning-20/Nyheter-20/Nyheter-2008/Avkler-myter-om-kultursponsing/> [Sitert 16. april 2010].

Finansdepartementet (2010)

Finansdepartementet. *Forslag om utvidet merverdiavgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet*.

http://www.regjeringen.no/pages/2372716/horingsnotat_merverdiavgiftsplikt_versjon2_lrd.pdf [Sitert 12. april 2010].

Fri-idrettsforbundet (2010)	Norges Fri-idrettsforbund. <i>Rettighetsstrukturens matrise: Retningslinjer for draktreklame</i> . http://www.friidrett.no/t2.aspx?p=45078 [Sitert 22. april 2010].
Kulturdepartementet (2010)	Kulturdepartementet. <i>Høringsnotat: Kompensasjon for merverdiavgiftskostnader til frivillige organisasjoner</i> . http://www.regjeringen.no/upload/KKD/Frivillig%20virksomhet/MVA_Horingsnotat19_02_2010%20(3).pdf [Sitert 15. april 2010].
Stortingets skattevedtak (2010)	Finansdepartementet. <i>Forslag til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2010 (Stortingets skattevedtak)</i> . http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2009-2010/prop-1-s-2009-2010-2/7.html?id=580826 [Sitert 14. april 2010].
Stoveland (2010)	Stoveland, Per Helge. <i>Kommentar til skatteloven</i> . I: Norsk lovkommentar nettversjon [Sitert 15. april 2010].
The Coca-Cola Company (2010)	The Coca-Cola Company. <i>The Olympic Games</i> . http://www.thecocacola.com/heritage/olympicgames.html [Sitert 10. april 2010].
The European VAT Club (2010)	The European VAT Club. <i>Members of the VAT Club</i> . http://www.vatclub.com [Sitert 19. april 2010].
Thjømøe (2010)a	Thjømøe, Hans Mathias. <i>Sponsing – forretning eller lek med penger?</i> I: Magma. 2010, nr. 1. http://www.sivil.no/magma/2010/01/0112.html [Sitert 16. april 2010].

Thjømøe (2010)b	Thjømøe, Hans Mathias. <i>Grunnkurs i sponning</i> . http://www.bi.no/Hovedstruktur/Forskning-20/Nyheter-20/Nyheter-2009/Grunnkurs-i-sponning/ [Sisert 16. april 2010].
Tingvold (2010)	Tingvold, Jon. <i>Kommentar til artistskatteloven</i> . I: Norsk lovkommentar nettversjon [Sisert 15. april 2010].
Wikipedia (2010)a	Wikipedia. <i>Fellesforetak</i> . http://no.wikipedia.org/wiki/Fellesforetak [Sisert 15. april 2010].
Wikipedia (2010)b	Wikipedia. <i>Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling</i> . http://no.wikipedia.org/wiki/OECD [Sisert 15. april 2010].
Zimmer (2010)	Zimmer, Frederik. <i>Kommentar til skatteloven</i> . I: Norsk lovkommentar nettversjon [Sisert 15. april 2010].
Personlig meddelelse:	
Tom Fremstad (2010)	Fremstad, Tom. Daglig leder/sponsoransvarlig i Bislett Alliansen. Intervju. 9. februar 2010.
Bogdan Lis (2010)	Lis, Bogdan. Markedssjef i Hyundai Motor Norge. Intervju. 19. februar 2010.
Arne Steen (2010)	Steen, Arne. Advokat i Advokatfirma Steen & Co. Intervju 23. februar 2010.